

CONFLUENCIA DE LAS CATEGORÍAS TRIBUTARIAS EN LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO ESPAÑOL*

ANAYIBE OME BARAHONA**
UNIVERSIDAD DE LA AMAZONIA

Recibido el 26 de octubre de 2011 y aprobado el 19 de noviembre 2011

RESUMEN

Las categorías tripartitas del tributo —impuestos, tasas y contribuciones especiales— son las que en la práctica actúan como instrumento económico en el logro de los objetivos de política ambiental. Como comprenden institutos tributarios distintos, cada uno interviene en tales propósitos de manera diferente, conforme a la respectiva descripción jurídica del hecho imponible que la legislación fiscal establece para el nacimiento de la obligación impositiva. Esto hace que de forma generalizada, y desde la perspectiva del Derecho tributario, no puedan catalogarse como figuras eficientes en la preservación del recurso natural.

La fiscalidad ambiental no limita su desarrollo a las anteriores categorías, ha integrado nuevas que hasta el momento no hacen parte de la gama de especies que contempla el Derecho tributario. El legislador —al gozar de plena autonomía— ha vinculado las nuevas con las clásicas, favoreciendo, incluso, la aproximación y mixtificación de las categorías ya existentes. Situación que ha generado polémicas doctrinales, por las implicaciones jurídicas que representa tener figuras con ropaje tributario, sin realmente serlo.

PALABRAS CLAVE

Fiscalidad ambiental, política ambiental, tributo, categorías tributarias, contaminación.

* Este artículo es producto de una investigación en curso: “Fiscalidad ambiental: implicación sobre los tributos tradicionales y su transcendencia en las políticas económicas de Colombia”, que está desarrollada en el marco de mi tesis doctoral.

** Alumna de cuarto año del Programa de Doctorado en Derecho Tributario Europeo, Universidad de Castilla – La Mancha, Toledo-España. Especialista en Gerencia Tributaria y Contadora Pública de la Universidad de la Amazonia, Florencia-Caquetá, Colombia. Profesora hora cátedra de la Especialización en Gerencia Tributaria e investigadora en el área de tributaria de la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas de la Universidad de la Amazonia, Florencia-Caquetá, Colombia. Correo electrónico: anayibe_ome@yahoo.com

CONFLUENCE OF TAX CATEGORIES IN THE PROTECTION OF THE ENVIRONMENT. SPECIAL REFERENCE TO THE SPANISH CASE

ABSTRACT

The tax tripartite categories— taxes, rates and special contributions— are those that in the practice act as economic instruments for the achievement of environmental policy aims. Since they cover different tributary institutes, each one intervenes in such intentions in a different way in accordance with the respective legal description of the taxable event established by the fiscal legislation for the appearance of the tax rate . This causes that, in a generalized way, and from the perspective of Tax Law, they cannot be catalogued as efficient figures in the preservation of the natural resource.

The environmental tax system, nevertheless, does not limit its development to the previous categories. It has integrated new categories that, up to this moment do not constitute a part of the range of species contemplated in Tax Law. The legislator —enjoying full autonomy— has linked the new ones with the classic ones, favoring, even, the approximation and the mixture of the already existing categories. This situation has generated doctrinal controversy, because of the legal implications of having legal figures with tributary apparel, without really being so.

KEY WORDS

Environmental tax system, environmental policy, tax, tributary categories, pollution.

1. INTRODUCCIÓN

Desde hace algunas décadas la comunidad internacional empezó a tomar conciencia sobre la necesidad de replantear las formas tradicionales de generar desarrollo económico, que atentan contra los ecosistemas y la capacidad regenerativa de los recursos naturales.

El medio natural siempre será fuente importante de materias primas para la industria; su frecuente uso y explotación produce externalidades negativas que deben considerarse dentro de los procesos económicos para el tratamiento de los costes que se imponen a terceros.

Ante las externalidades negativas existen, básicamente, dos estrategias para enfrentarlas: prohibición legal del desarrollo de las actividades económicas que las propician o implementación de medidas de carácter económico que generen

incentivos para reducir las. Optar por la primera de ellas, en la solución de los problemas ambientales, puede contrastar con la realidad, si nos detenemos a analizar que la prohibición absoluta es difícil de implementar en ciertos casos de contaminación. En consonancia con esta posición, Pigou propuso no prohibir siempre aquellas actividades que ocasionan costes sociales (solo en casos cuando la prohibición resulta más efectiva), sino motivar su disuasión; y una forma de hacerlo es con la fijación de un gravamen (impuesto pigouviano). Por lo tanto, la segunda estrategia resulta la opción más conveniente de acoger en el supuesto que nos ocupa.

Tras la efectividad de los impuestos en la desincentivación de actividades y productos contaminantes, son varios los países que están empleando el impuesto como mecanismo de mercado o instrumento económico, en la consecución de los objetivos de política ambiental. De ellos podemos destacar los Estados europeos miembros de la Unión Europea, así como los integrantes de la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico (OCDE), que lo han implementado con miras a proteger el medio natural, en cumplimiento de los preceptos constitucionales de tutela ambiental y en aplicación de la normativa en la materia que promulgan estos dos organismos supranacionales.

Con el fortalecimiento de la tributación extrafiscal con finalidad ambiental, el impuesto dejó de ser la única categoría utilizada como figura de protección del medio ambiente, pues ahora son los tres institutos del género del tributo los que cumplen esa función. Sin embargo, estas tres categorías al tener que moldearse simultáneamente a criterios propios del Derecho ambiental y a los postulados que cimientan el sistema tributario, presentan inconvenientes en la aplicación conforme su descripción jurídica. Esta situación ha provocado un caluroso debate entre la doctrina, que ha llegado a dudar sobre la idoneidad de dos de ellos como instrumentos eficaces de protección ambiental.

Por consiguiente, el presente trabajo tiene como objetivo analizar las tres categorías tributarias clásicas, para determinar cuál es la más adecuada de emplear para el logro de los objetivos de política ambiental; y, a la vez, se muestran las singularidades suscitadas de la dificultad de dar aplicabilidad rigurosa de estos institutos tributarios en la carga impositiva ambiental.

En ese sentido, la investigación —restringida al caso español— inicia con la descripción jurídica de las especies tributarias —que contempla el Derecho tributario internacional— definidoras del tributo ambiental, para entrar a determinar cuál de ellas cumple las condiciones de instrumento de preservación medioambiental. Y concluye con el estudio de la aproximación entre sí que han sufrido las categorías en colación y con el análisis de la incardinación de nuevas figuras en el establecimiento del gravamen ambiental, como consecuencia de los inconvenientes enunciados.

2. METODOLOGÍA

La metodología empleada en el presente artículo se centra en el análisis teórico de lo proporcionado por la doctrina, la jurisprudencia y la legislación española sobre las categorías tradicionales del tributo; en tanto, la literatura jurídica ofrece elementos dogmáticos y críticos para cuestionar la idoneidad de los actuales institutos tributarios utilizados como mecanismo de protección del medio natural.

3. CATEGORÍAS TRIBUTARIAS CLÁSICAS: FIGURAS DEFINIDORAS DEL TRIBUTO AMBIENTAL

El Derecho tributario internacional contempla tres figuras o clases de tributos¹ que tradicionalmente han delimitado la exacción fiscal: impuestos, tasas y contribuciones especiales², que conjuntamente integran la prestación pecuniaria del tributo, y lo elevan como categoría general o universal.

Estas tres figuras tributarias de índole constitucional —y de imposición discrecional para el legislador— constituyen el instrumento jurídico-tributario de la hacienda pública para percibir ingresos fiscales, tras la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir con el gasto del Estado, en imploración del principio constitucional de generalidad, que manda a responder por el pago de tributos a todas aquellas personas —físicas y jurídicas— que por cualquier motivo o circunstancia las cobije alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias. Esto lleva a cabo, en consecuencia, el hecho imponible o generador del tributo que corresponda y conduce a que su establecimiento sea una obligación *ex lege* y, por tanto, a que los elementos esenciales de la obligación tributaria (la delimitación del hecho imponible, la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen³) estén con arreglo a la ley⁴.

Las figuras tributarias tradicionales, al trascender la esencia instrumental de meros medios de recaudación de recursos dinerarios para financiar los gastos de los entes públicos, juegan un papel importante en la protección, mantenimiento y reparación del medio ambiente⁵, pues a través suyo es factible internalizar las

¹ A lo largo de la historia de la financiación de la Hacienda pública española, el concepto de tributo —y por tanto, de las especies que lo integran— ha sido definido por las leyes reguladoras del ordenamiento tributario.

² Existe, en general, coincidencia entre los sistemas impositivos estatales de distinguir, al menos, la clasificación básica tributaria. Entre los ordenamientos que integran una categoría adicional tenemos a Brasil con el préstamo obligatorio (emprestimo compulsório) y a Alemania con los tributos especiales de carácter ambiental.

³ Así lo estipula LGT española (Art. 8.a.). En Colombia, la Carta Constitucional es la que proclama, tácitamente, la obligación *ex lege* en la fijación “de los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los [tributos]” (Art. 338).

⁴ Nuestra Carta Constitucional colombiana, taxativamente, garantiza el principio de reserva legal (Art. 338).

⁵ A tenor del Diccionario de la Real Academia Española, *medio y ambiente* son términos sinónimos. El texto muestra que las dos palabras determinan un conjunto de “condiciones o circunstancias físicas, humanas, so-

externalidades negativas de la producción. Fue precisamente lo que descubrió Pigou con el impuesto tras sus estudios de economía de bienestar (*Economics of Welfare*). Pero, como veremos, en lo concerniente a la fiscalidad ambiental, tienen cabida las tres especies clásicas del tributo⁶, dadas las diferentes modalidades de entrar en contacto con el medio natural y la descripción jurídica que la Ley da a cada una de las categorías tributarias en el supuesto de hecho del hecho imponible.

3.1. La figura tributaria más adecuada en la preservación del medio ambiente desde la perspectiva jurídica. Análisis del criterio doctrinal suscitado

Debemos anticipar que un sector destacado de la doctrina tributaria española señala la contribución especial negativa⁷ como la figura que realmente encuadra en la configuración de los tributos extrafiscales con finalidad ambiental, lo que descarta la posibilidad de que sean la tasa, las contribuciones especiales o el mismo impuesto, las figuras ideales para canalizar los tributos con finalidad extrafiscal. Sustentado esto en que el fundamento de la contribución especial negativa es la prevención del daño potencial sobre terceros que puede provocar una actividad (VADRI I FORTUNY, 1994).

Pero ello no imposibilita que en función de la fiscalidad ambiental y desde las perspectivas del Derecho tributario, nos detengamos a analizar cuál o cuáles de las figuras tributarias vigentes son las más apropiadas de aplicar para alcanzar a cabalidad los objetivos de política ambiental; partiendo desde dos aspectos fundamentales: que sea una categoría que no lesione los criterios de justicia tributaria y sea la menos problemática de implementar. Sin embargo, las categorías tributarias son objeto de análisis y cuestionamiento no solo desde el ámbito jurídico, sino también desde las ciencias económicas donde pueden tener un reconocimiento de propósito ambiental no coincidente con el que hace el Derecho tributario. Por eso, no es extraño encontrar diversas posturas, y algunas encontradas, que han sentado los teóricos de las dos ciencias aludidas.

ciales, culturales, económicas, etc. que rodean a las personas, animales o cosas". Es decir que circunscriben *elementos apropiables o sensibles*, los relacionados con la naturaleza; aspectos intangibles, los vinculados con la tranquilidad del ser humano, como la paz; el entorno urbano, factores sociales y culturales (aquellos que permiten medir la calidad de vida del hombre y facilitan su desenvolvimiento como individuo en la sociedad). La doctrina del Derecho ambiental ha advertido de la redundancia terminológica y ha sentado fuertes críticas al respecto; sin embargo, la comunidad internacional continúa empleando las dos expresiones, sobre todo, para aludir el ecosistema, principalmente los recursos naturales renovables y no sustituibles. Es así como en este trabajo se utilizará la expresión "medio ambiente" para hacer referencia al recurso natural: agua, suelo, subsuelo, atmósfera, fauna, flora, entre otros.

⁶ Erróneamente en el argot popular se toma la figura de impuesto como categoría general tributaria, cuando en realidad corresponde a una de las tres formas en que se sitúa el tributo. La confusión obedece, prácticamente, a que el impuesto es el tipo tributario más ampliamente conocido entre el universo de contribuyentes.

⁷ Cabe resaltar que esta figura no la contempla el Derecho tributario, pues corresponde a una categoría que ha venido proponiendo la literatura tributaria.

Como veremos a continuación, son múltiples los inconvenientes manifiestos en el *acomodo* de las categorías tributarias tradicionales a las exigencias de protección ambiental.

3.1.1 El impuesto

El primer tipo tributario que aparece repuntando las categorías tradicionales del tributo tiene que ver con el *impuesto*, cuyo cobro coactivo obedece a la ocurrencia del supuesto de hecho del hecho generador o imponible, tras el desarrollo voluntario del contribuyente, de una actividad, acto, negocio o cualesquier hecho de naturaleza jurídica; y que el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria conferida por el Texto Constitucional, somete a imposición por ostentar el sujeto vínculos jurídicos o económicos dentro de su territorio, y que se ve reflejado en la manifestación de capacidad económica: principio que prevalece para el sometimiento al gravamen a toda persona (natural o jurídica), aunque no en mayor grado de importancia que el resto de principios que vertebran el sistema tributario.

Los impuestos, al igual que las otras dos categorías tributarias señaladas, además de caracterizarse por ser discriminatorias —esto es, su fijación no se efectúa en consideración particular de algún sector, grupo o comunidad en especial— son contribuciones obligatorias y prestaciones de carácter unilateral, legítimamente exigidas.

A diferencia de las dos categorías tributarias homólogas, el Estado no está forzado⁸ a realizar retribuciones por su pago con los impuestos, al no mediar compromiso alguno que conduzca a una contraprestación directa; en el hecho imponible de los impuestos no está presente ninguna actividad pública de la que su pago pudiera comprender una contraprestación para el contribuyente por las cantidades ingresadas a las arcas públicas, como sucede con las tasas y contribuciones especiales que guardan algo en común: la retribución que recibe el sujeto pasivo a cambio de un servicio prestado por la Administración pública.

Es una figura que se sitúa “sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El elemento objetivo del presupuesto de hecho es constitutivamente autónomo. Puede ser pensado y, consiguientemente, definido por la norma, sin referencia a ningún sujeto determinado” (MARTÍN QUERALT et al, 1999).

⁸ No obstante, como el rol del Estado está en función de propiciar progreso y garantizar el bienestar colectivo, le compete la cualificación de los rubros presupuestales; y para ello, le corresponde instaurar mecanismos institucionales de regulación y control fiscal, en correlación con el derecho al cobro y la obligación de cumplir con el compromiso estatal que le suscita. Para garantizar el derecho que le asiste al contribuyente, que los recursos financieros que ingresan a las arcas del fisco por su contribución al gasto del Estado, se ejecuten de manera transparente y sean optimizados.

Cuando media la realización de actividades o la prestación de servicios de la Administración pública en la ocurrencia del hecho generador de un tributo, involucrando de forma particular el sujeto obligado, el coste incurrido en la real prestación del servicio o en la realización de la actividad administrativa es recuperado, así no queden satisfechas las pretensiones del obligado; ante ese hecho bien podríamos decir que estamos en presencia de una contraprestación por el pago de la contribución. Sin embargo, para algunos autores la “contraprestación [en realidad] no existe en sentido técnico en ningún tributo”⁹ (INSIGNARES et al, 2007), debido a la misma legitimidad de su imposición.

El concepto “sin contraprestación” no ha sido de buena aceptación entre la doctrina tributaria. Para algunos versados, el enunciado sobra en el contexto jurídico, porque “la ausencia de contraprestación no constituye nota distintiva del impuesto ni de ninguna otra categoría tributaria”. El legislador con dicha expresión no quiere decir cosa diferente que, “en el presupuesto de hecho del impuesto, cuya realización genera la obligación de contribuir, no aparece específicamente contemplada actividad administrativa alguna” (MARTÍN QUERALT et al, 1999). Por consiguiente, “la palabra contraprestación no puede tener en él mismo significado técnico-jurídico que normalmente se le atribuye cuando se refiere a un negocio jurídico o, especialmente, a un contrato oneroso” (FERREIRO LAPATZA, 1998). Bien se podría pensar que la interpretación herrada del término contraprestación ha radicado en la obligatoriedad constitucional que le asiste al Estado de proporcionarle bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida a la población.

En aras de gravar las actividades y acciones contaminantes, y siguiendo el argumento que hace este último autor, el impuesto representa una categoría instrumental importante para lograr las pretensiones de desarrollo sostenible que todo ordenamiento jurídico persigue. Al recaer directamente sobre el producto o actividad contaminante, la doctrina lo señala como “un medio idóneo para reequilibrar los costes sociales y privados generados por determinadas actividades económicas”, al estar “basado en la estimación del daño causado” (CASTILLO, 1999), o, lo que es lo mismo, interioriza automáticamente los costes ambientales externos. Peculiaridades que han hecho de este instrumento jurídico una especie tributaria por excelencia, como lo ha calificado la doctrina.

⁹ En el mismo sentido se pronunció la Corte Constitucional Colombiana, en C-040 de 1993, al señalar que para que un tributo tenga la categoría de impuesto debe cumplir las siguientes condiciones mínimas:

- Se cobre indiscriminadamente a todo ciudadano no a un grupo social, profesional o económico determinado.
- No guarde relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.
- Una vez pagado, el Estado dispone [del impuesto] de acuerdo con criterios y prioridades distintos del contribuyente.
- Su pago no es opcional sino discrecional, puede forzosamente mediante la jurisdicción coactiva exigirse.
- No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales para atender todos los servicios necesarios”. Precepto que guarda concordancia con el Art. 359 de nuestra Carta Magna, que prohíbe la destinación específica de las rentas nacionales (INSIGNARES et al, 2007).

Esta figura, si así se quiere, es ideal para lograr los niveles de contaminación mínimos deseados, mas no para conseguir la eliminación de la contaminación en sentido pleno de la palabra; pues, de ser esto lo pretendido, no sería necesario acudir a la utilización de un instrumento tributario, bastaría con que la legislación estableciera una *prohibición radical* de contaminar¹⁰. De ahí que desde el ámbito del Derecho tributario la *recaudación cero* no es condicionamiento para reconocer la eficacia de un impuesto ecológico, sino en la medida que ayude a reducir los costes que genera para el Ente público la contaminación (HERRERA, 2001). Más bien, la eficacia se ve reflejada en la corrección o replanteamiento de las conductas del sujeto responsable de tales acciones. Y es este el instrumento jurídico que, al inducir en la incorporación de los costos ambientales en el valor monetario de los productos, tiene la factibilidad de reconducir las conductas dañinas, porque puede llegar a causar variación en los precios relativos y disminuir el consumo de productos no afectos con el bien natural o, muchas veces, propiciar su sustitución.

Si se infringe la utilización racional de los recursos naturales, interviene el Derecho administrativo, con la imposición de medidas sancionadoras o multas, y cuando son las actividades ilícitas o antijurídicas las que llegan a alterar el equilibrio natural, le corresponde a la legislación penal actuar con la adopción de medidas penales, *so pena* que el causante del perjuicio repare el daño ocasionado. En consecuencia, el tributo a través de esta categoría no debería gravar actividades que signifiquen violación grave del uso y explotación de los recursos naturales. Los tributos solo deben ser fijados para gravar hechos lícitos¹¹; el precepto constitucional impositivo que implora la generalidad de todos a contribuir con los gastos del Estado, está diseñado para recaer sobre aquellos que realizan actividades dentro de la legalidad normativa y no para los que actúan a su margen.

En la configuración de los impuestos prima el principio de capacidad económica, pero en desarrollo de la fiscalidad ambiental la principal cortapisa con esta categoría la encontramos en que los verdaderos impuestos ambientales, al apartarse de la finalidad exclusiva de recaudación, no responden con plenitud a este principio.

Si para la ocurrencia del supuesto de hecho del hecho imponible o generador en la tributación ambiental es requisito indispensable el componente contaminador y la preservación del bien natural, entonces el impuesto ambiental no puede ser fijado en consideración plena de la capacidad contributiva del sujeto pasivo,

¹⁰ Vale resaltar que el mero hecho de contaminar no está tipificado como delito, y nunca alcanzará tal declaratoria, toda vez que muchas de nuestras actividades cotidianas siempre impactarán negativamente el medio ambiente y varias de tipo económico no podrán dejar de emitir contaminación; en consecuencia, siempre existirán niveles máximos de contaminación permitidos.

¹¹ El tributo no puede entenderse como una sanción por un acto ilícito, toda vez que la sanción posee la finalidad de cohibir actos ilegales y restablecer el ordenamiento jurídico infringido, mientras que la finalidad del tributo es fiscal (recaudación de ingresos públicos para sufragar los gastos del Estado) y extrafiscal (servir de instrumento de política económica, ambiental, social, etc.) (RIVAS NIETO, 2006).

máxime cuando la capacidad de contaminar no siempre puede equipararse con la capacidad de contribuir.

3.1.2 Las tasas

Esta figura tributaria al nacer del poder fiscal del Estado, al igual que la anterior categoría, constituye una prestación patrimonial pública exigible coercitivamente (INSIGNARES, 2007). Esto quiere decir que en las tasas predomina la fuerza jurídica coactiva y no la contractual como en los precios públicos¹²; producto de la sujeción a los principios de justicia tributaria y, sobre todo, al principio de reserva de ley.

En el ordenamiento español, en esta categoría el supuesto de hecho del hecho generador se concreta con¹³:

- La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público¹⁴.
- La prestación de servicios administrativos en régimen de Derecho público.
- La realización de actividades administrativas en régimen de Derecho público.

Con la condición expresa de que dichos servicios o actividades no correspondan a una solicitud o percepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado¹⁵.

¹² El Tribunal Constitucional de España, en Sentencia 185/1995, conceptuó que los servicios públicos no serán considerados prestaciones patrimoniales de carácter público y no estarán sujetos al principio de reserva de legalidad, siempre y cuando:

- Los “requisitos de voluntariedad y no monopolio del sector público, se d[e]n de forma cumulativa y no alterna”.

- La prestación del servicio no debe ser impuesta por Ley y la actividad solicitada no puede estar señalada como imprescindible.

- Los entes públicos no presten el servicio o realicen la actividad administrativa en “posición de monopolio”, por cuanto, no habría libertad real.

¹³ Estos supuestos fueron introducidos por la Ley 58/2003, General Tributaria (Art. 2.2.a.) atendiendo el mismo supuesto de hecho que en un principio estableció la legislación que le antecedió. Recogidos, a su vez, por la Ley 39 de 1988, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL, en lo sucesivo), que en su exposición de motivos enfatiza que “la exacción de [las tasas] se limita a la prestación de servicios públicos y a la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien al sujeto pasivo, cuando uno y otra, por su propia naturaleza o por disposición legal o reglamentaria, no sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado, siempre que su demanda no sea voluntaria”. En igual sentido lo hace la Ley 8 de 1989, de Tasas y Precios Públicos - Art. 6 (CABALLERO, 2003).

¹⁴ Supuesto de hecho que consiste, realmente, en la ejecución de una actividad por parte del particular al amparo de una autorización o concesión de la Administración pública por el uso o aprovechamiento del bien demanial.

¹⁵ En correspondencia con esta definición jurídica, se saldría de contexto la recogida de basuras, la prestación del servicio de alcantarillado y el suministro de agua potable; porque son servicios y actividades que en varios ordenamientos, como el colombiano, ya no son prestados por la empresa pública, tras el proceso de privatización que han sufrido muchos entes estatales. Al ser funciones propias de la empresa privada, podemos juzgar que estamos ante precios públicos, porque corresponden a contraprestaciones satisfechas por el sector privado tras la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho público; en este caso, el sujeto o usuario entra a demandar el servicio o la actividad al sector privado, e incluso puede presentarse la posibilidad de que su solicitud o recepción llegue a ser voluntaria.

Como la tasa *es una prestación que comporta contraprestación*, “quien paga una tasa obtiene algo a cambio: la posibilidad de utilizar en beneficio propio terrenos de dominio público, el derecho a que la Administración le preste un determinado servicio público o el derecho a que la Administración realice una actividad que ha sido provocada por él, con motivo del pago de la tasa” (MARTÍN QUERALT, 1999). De todas formas, con algunas clases de tasas —de residuos por ejemplo— la realización del hecho imponible ocurre simplemente con tener el Ente público implantado y en funcionamiento el servicio, dado el carácter de recepción obligatoria del tributo.

En consonancia con lo anterior, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos, Sección 2ª, dejó claro que en supuestos que no se desarrolle actividad alguna por permanecer cerrado el inmueble, no “puede suponer la falta de devengo de la tasa por el servicio general y obligatorio que se presta” en igualdad de condiciones que los demás inmuebles ubicados en la misma vía pública, porque queda manifiesta la posibilidad de utilizar el servicio en cualquier momento en que se reanuden actividades en él. Por consiguiente, la “tasa es exigible siempre que se realice el servicio y exista un sujeto pasivo, aun en el supuesto de que este no ocupe el inmueble o, incluso, de que de forma particular recoja y elimine las basuras que produce” (CABALLERO, 2003). Así, la mera titularidad de un inmueble hace nacer la tasa —de recogida de basuras, por ejemplo—, a diferencia de lo que se argumentaba antes, que el pago de la tasa no se efectúa por la prestación de un servicio público, sino porque resulta gravada la actividad que realiza el particular (VADRI I FORTUNY, 1994).

De todas formas, otros letrados centran su opinión en que no debe exigirse la tasa, así se realice el hecho imponible, cuando la utilización o aprovechamiento del bien demanial, o bienes de dominio público¹⁶, no conlleve “una utilidad económica para el sujeto pasivo, o la utilización se haga de manera que comporte condiciones o contraprestaciones para el beneficiario que anule o haga irrelevante la utilidad económica” (MARTÍN QUERALT, 2009).

La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público de los particulares, de cierto modo da vía libre al Ente público para consentir la afectación del medio natural; es lo que sucede, por ejemplo, con las tasas de vertidos, de tratamiento de basuras, de desechos y toda clase de residuos sólidos con efectos dañinos para el suelo y el recurso hídrico. Así las cosas, de entrada bien podríamos juzgar que la tasa es una modalidad no eficaz de aplicar como tributo en el logro cabal de los objetivos de política ambiental, que giran en torno a la prevención de la degradación del medio natural.

¹⁶ Es bueno precisar que en el Derecho español el medio ambiente tiene elementos no sujetos a ninguna tasa. Por ejemplo, el demanio público hidráulico y marítimo-terrestre, que al ser usados como medio de desplazamiento únicamente son regulados, en su orden, por la Ley 29 de 1985 o Ley de Aguas, y la Ley 22 de 1998 o Ley de Costas.

Generalmente se pretende, y lo más sensato que resulta, es que el importe del tributo refleje los daños medioambientales originados en la producción, distribución y consumo; sin embargo, en ausencia de un sistema de cuantificación que arroje el grado de contaminación exacta o aproximada, muchos costes no quedan incorporados en el cálculo de la cuota de la tasa, de suerte que no se puede determinar el coste real de la actividad o del servicio, y por ello se deberá optar, como mejor alternativa, por el coste previsible del mismo. Según expresa ORTEGA (2005), este tipo de costes (previsibles) son los “relativos a ejercicios futuros para garantizar un desarrollo razonable del servicio o actividad”, que deben tenerse presentes a partir del cálculo de los costes reales. Y si la cuota o importe de las tasas excede el tope máximo del coste del servicio proporcional imputable, además de ir en contraposición con la legislación vigente (Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos -Art. 19.2 y 3), pueden desplazarse a un impuesto, en ocasión a que este tiene la factibilidad de soportar tarifas altas (claro está, no hasta el punto de erosionar la materia imponible del obligado tributario), ideal para subsanar la deficiencia en la cuantificación exacta de la contaminación.

Por lo anterior, puede aseverarse que la tasa, a diferencia del impuesto, no ayuda del todo a corregir las externalidades negativas de productos y actividades, su carácter redistributivo o compensatorio está centrado más a “recuperar los costes que generan las conductas irrespetuosas con el medio ambiente que son objeto de gravamen” (BANACLOCHE PALAO, 2008). Dicho de otra manera, las tasas tienen mayor efectividad en la financiación de provocation de costes propiciados por el sujeto pasivo que ha hecho utilización privativa o aprovechamiento especial del bien demanial¹⁷; de ahí que este género tributario también se fundamente en el principio de beneficio, que factiblemente puede recaer sobre uno de los dos sujetos (pasivo o activo) intervinientes en el actuar tributario. Sin embargo, su carácter redistributivo y compensatorio es un agravante para que su hecho imponible entre a *condicionar* los principios constitucionales inspiradores del sistema tributario (FERNÁNDEZ, 1995), sobre todo, el criterio de proporcionalidad y de capacidad contributiva.

Este último criterio es determinante y fundamental en la configuración del hecho imponible de los impuestos¹⁸, mientras que en las tasas y las contribuciones especiales actúa más de “límite externo” (HERRERA, 2000). Límite que puede

¹⁷ Obviamente, la utilización o aprovechamiento del bien demanial no podrá darse sin la concesión administrativa o autorización expresa de los Entes públicos encargados de administrar los bienes demaniales, teniendo en consideración que el demanio natural forma parte del dominio público del Estado (Sentencia del Tribunal Constitucional español, de 27/1988, Fundamento Jurídico —en adelante F.J.— No. 14) y estos son representación del mismo. Aun así, no podrá impedirse que el sujeto pasivo contamine o impacte negativamente sobre los bienes demaniales.

¹⁸ Sin embargo, para que una legislación tributaria ambiental no padezca vicios de constitucionalidad, su hecho imponible debe reflejar, al menos, una riqueza potencial (SSTC 27/1987, de 26 de marzo, F. J. No. 13º, y 186/1993, F.J. No. 4º).

evidenciarse en las cuotas y tipos máximos exigibles, que giran en torno al coste real o previsible del servicio o la actividad administrativa que se preste al sujeto pasivo, es decir, por mucha capacidad económica que este posea el límite máximo de imposición en la tasa no debe superar el coste o valor de la actividad administrativa prestada al sujeto (GARCÍA, 2002), dejando, así, de responder al principio de proporcionalidad. No obstante, a juicio de CARBAJO VASCO Y HERRERA MOLINA (2003), la *progresividad medioambiental* es posible, toda vez que la legislación permite que en la determinación del importe de la tasa se tengan en consideración elementos cualitativos, tales como: costes directos e indirectos, los de carácter financiero, la amortización del inmovilizado y demás costes necesarios para garantizar el mantenimiento y desarrollo razonable y adecuado del servicio o actividad (Ley de Tasas y Precios Públicos, Art. 19.3). Progresividad que —en su opinión— puede evidenciarse en la factibilidad de exigir una cuota que exceda el coste individual del servicio al sujeto que más contamine (CARBAJO VASCO & HERRERA MOLINA, 2003).

No podemos aseverar que las tasas ambientales sean prestaciones establecidas coactivamente en beneficio de un ente público, como pudiera pensarse con los servicios públicos domiciliarios, toda vez que para el sujeto pasivo impera la necesidad de hacer uso del bien demanial, mas no de ayudar a la financiación de la prestación del servicio, a pesar de ser esa su esencia principal: “la financiación directa o indirecta de la actividad de un servicio público” (RUIZ, 2002).

En dicho caso salta a la vista la no predominación del factor contraprestacional por la utilización del demanio público, pese a que la actuación de la Administración es determinante en el supuesto de hecho de las tasas, y que normalmente prevalece el componente contraprestacional en ellas. Eso no significa que en los servicios públicos domiciliarios la tasa pueda ser cobrada por la mera utilización del bien demanial, para ello es indispensable la actuación concreta de la Administración pública. La tasa no se presenta como una prestación espontánea del administrado, constituye una exigencia *ex lege* que reside en la constitución (RUIZ, 2002), y como ya se indicó, la materialización de la actividad o la efectiva prestación del servicio es factor fundamental para determinar su hecho generador; en otras palabras, si no media actividad administrativa no puede haber tasa¹⁹ (MARTÍN QUERALT, 1999), porque en las tasas, al igual que en las contribuciones especiales, la configuración

¹⁹ Así lo confirma la Ley de Tasas y Precios Públicos al precisar que “procederá la devolución de las tasas que se hubieran exigido, cuando no se realice su hecho imponible por causas no imputables al sujeto pasivo” (Art. 12). En el caso de la recogida de basuras, en la eventualidad que el costo del servicio se mida por la cantidad de basura producida, si el usuario del servicio aumenta la cantidad normal de desechos, lo más natural es que la Administración reaccione incrementando el costo de la tasa por la recolección. Actuando de inoperante el tributo con respecto a la protección medio ambiente. Habría un efecto directamente proporcional: el usuario paga más dinero a cambio de producir más desperdicios y basura. Dando lugar a pagar por contaminar. A no ser que se apliquen medidas coercitivas al respecto, por ejemplo: implementar alzas en las tasas del servicio, de modo que para el usuario le resulte más favorable generar menos basura que pagar más por el servicio.

del hecho imponible, *forzosamente*, conlleva a la realización de una actividad de la Administración pública, de directa afectación al sujeto pasivo. Y en materia ambiental, tal actividad puede concretarse con la autorización o concesión para hacer uso o aprovechamiento del bien demanial.

Sin embargo, no toda la doctrina comparte el hecho de que los servicios públicos de recogida de basuras y desechos se encausen con la tasa, “ya que en esta, por principio, está inhibido el doble mecanismo: recaudatorio-cambio de comportamiento”, por lo que, “resultaría forzado orientar la tasa a dichas funciones (...)” (ROSEMBUJ, 1995).

Hay que destacar que la fijación de tasas, en desarrollo de la fiscalidad ambiental, ocurre con más frecuencia por la utilización privativa o aprovechamiento especial del demanio público (recurso hídrico, suelo, subsuelo y atmósfera), en consecuencia del desgaste a que está expuesto el recurso natural por su constante uso y por los casos de contaminación tolerables por la legislación; lo que lleva a la Administración pública a realizar una actividad o prestar un servicio, y esto concreta así el hecho generador o imponible de la prestación patrimonial.

En todo caso, a raíz del condicionamiento jurídico del supuesto de hecho del hecho generador o imponible de las tasas, la doctrina tributaria da cuenta que esta figura es la que mejor responde al principio de beneficio o *equivalencia* (costes administrativos) y de *provocación de costes* (costes sociales) (CARBAJO VASCO & HERRERA MOLINA, 2003), también llamado de *causalidad*; consolidándose en “el cause natural” para el desarrollo de la fiscalidad ambiental (HERRERA MOLINA, 2001)²⁰.

En lo referente al principio de equivalencia, al no corresponder a un criterio constitucional para un sector doctrinal, no toma importancia, sino “a la hora de repartir la carga tributaria, en la medida en que revele o sirva para modular una cierta capacidad económica” (FERREIRO LAPATZA, 1998).

Por último, se ha llegado a puntualizar que la generalidad de las tasas no caben como categoría tributaria adecuada en la protección ambiental, pues su idoneidad la miden de acuerdo con el uso privativo o especial que se haga de los recursos naturales y de la intensidad del uso del servicio y del coste que este implica (GUERVÓS MAÍLLO, 2007).

²⁰ De todas maneras, en acciones como en la extracción de arena, en la abertura de zanjas, en la ocupación de terrenos de uso público con escombros o al permitir el Ente público el vertimiento de líquidos en afluentes, etc. —ocurrido tras la concreción jurídica del hecho generador— pone en duda la efectividad de este tributo como instrumento protector del medio ambiente, máxime cuando el pago de la tasa se exige previamente a la ejecución de la actividad del particular.

3.1.3 Contribuciones especiales

De entrada debemos admitir que el establecimiento de contribuciones especiales, en la tributación ambiental, se torna dificultoso, toda vez que para su configuración como tributo es requisito imprescindible que algunas personas o sector poblacional obtengan un beneficio efectivo o se dé un aumento en el valor de sus bienes (objeto material de la exacción) —según lo establece la Ley General Tributaria (Art. 2. 2. b) y el Real Decreto Legislativo 2/2004 (Art. 28), de aprobación del texto refundido de la LRHL— como consecuencia de la realización o mejora de obras o de la implementación o ampliación de servicios públicos (red de alcantarillado, telefonía, gas domiciliario, energía eléctrica, incluso, cuando se trata de alumbrado público). Lo que significa que no habrá lugar a la realización del hecho imponible cuando el beneficio sea general, esto es, cuando recaiga sobre toda una población²¹; la razón por la que se exige el pago de la contribución especial debe estar soportada, necesariamente, en la “existencia de una ventaja o un beneficio particular para determinados individuos en relación con toda la colectividad” (CHICO DE LA CÁMARA, 1998).

Así las cosas, el hecho imponible de las contribuciones especiales tiene implícito un elemento objetivo: obras y servicios, y un elemento subjetivo: sujetos que obtienen a cambio un beneficio (CLAVIJO HERNÁNDEZ, 1993). En sintonía con ello, las contribuciones especiales han sido consideradas como “ingreso[s] de carácter patrimonial, en donde el gasto público de inversión es [generador] de beneficios particulares, individuales o especiales en las unidades económicas-privadas, y aquél [gasto público] no debe ser financiado, al menos totalmente, con recursos generales, como los provenientes de los impuestos, (...) sino con cargo a contribuciones especiales en la proporción que se estime oportuno” (INSIGNARES et al, 2007).

Beneficio que, para algunos, debe verse reflejado en el acrecentamiento del patrimonio del contribuyente, de modo que el hecho imponible no atienda de forma exclusiva a un simple *beneficio especial*.

En lo referente con la contraprestación, la jurisprudencia ha sido enfática al señalar que el beneficio que le representa al sujeto pasivo la ejecución de obras, establecimiento o ampliación de servicios públicos, debe ser “real, concreto, actual y objetivable” para que sirva de soporte de medición de las obligaciones tributarias; quedando excluidos, por tanto, los beneficios “hipotéticos y futuros” (CHICO DE LA CÁMARA, 1998).

²¹ Así lo puso de manifiesto el TS en Sentencia 5/1982, cuando desvirtuó el concepto de contribución especial en los eventos que el beneficio obtenido a consecuencia de las obras o del establecimiento o ampliación del servicio es común o general, en otras palabras, cuando el beneficio lo reciba el conjunto de la colectividad.

En el evento de la Administración pública efectuar una actividad no individualizada, sino colectiva —red de alcantarillado, telefonía, gas domiciliario, etc.—, el beneficio que recae sobre un sector o comunidad en particular debe ser el indicador del propósito inicial de la fijación de la exacción tributaria —de ahí la importancia que el beneficio especial que han de recibir los ciudadanos quede justificado en estudios técnicos—. Sin embargo, a raíz del pronunciamiento del Tribunal Supremo en Sentencia del 08 de noviembre de 1989 (Art. 8116), el profesor CHICO DE LA CÁMARA (1998) no es partidario del objeto material de las contribuciones especiales —promulgado por la Ley General Tributaria (LGT, en lo sucesivo) y por el Real Decreto Legislativo 2/2004— al considerar que el objetivo capital de este tipo impositivo no es otro que el de financiar parcialmente el coste de la ejecución de la obra pública. Para CLAVIJO HERNÁNDEZ (1993) también las contribuciones especiales son de naturaleza *finalista*, toda vez que tienen “carácter de tributo afectado, ya que su exacción solo puede tener como finalidad la financiación de la obra o del establecimiento del servicio” que respalda su exigencia.

Mientras que para el Ente público constituye una inversión, el beneficio directo o especial que obtiene a cambio el sujeto pasivo —y que equivale al elemento objetivo del hecho imponible— una vez concretado, es el determinante del nacimiento de la obligación tributaria. Con la realización del hecho imponible, el sujeto pasivo advierte claramente el beneficio obtenido: valorización de los bienes inmuebles o de su propiedad raíz, o bien, de las actividades económicas bajo su titularidad; y para la Administración pública constituye un indicador de capacidad económica adicional del sujeto pasivo, desatada tras la ejecución de tales obras, que luego es objeto de gravamen²².

En relación con las contribuciones especiales ambientales, no se aprecia siempre la valorización de los bienes del contribuyente; el beneficio especial o particular que se promulga es la que le supone al sujeto pasivo prescindir de ciertos gastos ambientales que en principio la normativa le exigía internalizar (CARBAJO VASCO & HERRERA MOLINA, 2003). Pero, al respecto, la doctrina ha sido coincidente en afirmar que cuando la actuación administrativa no genere un beneficio singular a un sujeto o grupo de sujetos determinados, necesariamente deberá fijarse a cambio un impuesto (CHICO DE LA CÁMARA, 1998). Así, quedan manifiestas las diversas cortapisas que presenta esta figura tributaria como mecanismo de protección del medio ambiente.

²² Es bueno puntualizar que el Estatuto Tributario (Libro primero, Título II, Capítulo I) no contempla las valorizaciones dentro de los conceptos que integran el valor patrimonial o fiscal de los activos, por consiguiente, la valorización es un concepto que no debe incluirse en la declaración del Impuesto de Renta y Complementarios. Sin embargo, las contribuciones especiales son susceptibles de incrementar la base imponible del Impuesto Predial, puesto que el avalúo catastral —que constituye la base gravable de este Impuesto (Ley 44/1990)— se determina teniendo en consideración factores como la zona donde se encuentra ubicado el inmueble.

4. APROXIMACIÓN ENTRE LAS CATEGORÍAS TRIBUTARIAS TRADICIONALES. OBJECCIÓN DE LA DOCTRINA CIENTÍFICA

Se presume que los tipos tributarios que concretan el tributo ambiental corresponden a figuras que integran rasgos propios e idénticos de la clasificación tripartita de la tributación fiscal. Pero no siempre es así, pues como veremos a continuación, en este contexto las categorías tributarias se aproximan entre sí, poniendo a tambalear su propia condición jurídica como categorías tributarias autónomas.

En ese sentido encontramos que, para denotar el tributo como instrumento de protección ambiental y para referirse a su denominación genérica, no hay unificación terminológica entre la doctrina; por eso, es común encontrar diversidad de expresiones, muchas de ellas ambivalentes y confusas. No es extraño, tampoco, que los textos contemplen calificativos como impuestos medioambientales, impuestos con finalidad ecológica, tributos o impuestos verdes, tarifas (por utilización del agua, por ejemplo), contribuciones especiales, contribuciones negativas, gravámenes, tasas, cánones (de regulación), precios públicos, ecotasas, exacciones ecológicas, entre otros; presentándose lo que para ROSEMBUJ ha constituido: un “desorden semántico”. Aunque algunas expresiones son de mayor uso que otras en el argot de la tributación medioambiental.

Curiosamente de esta situación no se ha salvado ni la propia normativa jurídica. Lo observamos en legislaciones que, a lo largo de su redacción, combinan diferentes expresiones en un mismo sentido, haciendo de los contenidos normativos difusos, por la disparidad conceptual, y en muchos casos, contraviniendo la terminología existente en la legislación estatal²³.

La Organización para la Cooperación del Desarrollo Económica - OCDE, tampoco ha sido coincidente al respecto. No le ha resultado fácil encontrar una categoría financiera generalizada para todos los países que la integran, de tal forma que se ajuste al cobro de la prestación pública, luego de la materialización de la actividad administrativa. Por consiguiente, utiliza un vasto acervo terminológico: non-compliance fees (tarifas por incumplimiento), performance bonds (finanzas), taxes for natural resource management (impuestos sobre recursos naturales), charges: user, product (cánones de utilización y por producto), marketable permits, rights or quotas (permisos, derechos o cuotas negociables), deposit-refund systems (depósitos reembolsables), sonderabgaben, exacciones, precios, expresiones

²³ Eso venía ocurriendo entre los ordenamientos jurídicos autonómicos, básicamente, con la concepción de tasas y precios públicos. Afortunadamente la Ley 3 de 1996, que redactó la LOFCA, puso freno a dicha disparidad, y con la entrada en vigor de mencionada Ley, debió unificarse las figuras tributarias utilizadas en los regímenes jurídicos de las CC. AA, para quedar en tono con el ordenamiento estatal. En el ámbito local la situación ha sido distinta, gracias a que la LRHL en un principio definió qué debe interpretarse como tasa y qué por servicios públicos.

difíciles de acoplar en ordenamientos jurídicos tan particulares entre sí (CARBAJO VASCO & HERRERA MOLINA, 2003; ROZAS VALDÉS, 2002).

En todo caso, lo que concretamente pretende esta Organización es que con la protección del medio ambiente se utilicen, además de los instrumentos de naturaleza tributaria que representan cargas impositivas, unos de carácter económico como las ayudas financieras o subvenciones, sistemas de depósito y devolución, y sistemas de creación de mercados (BANACLOCHE PALAO, 2008).

En el seno de la Unión Europea, igualmente, se han planteado categorías fiscales distintas. La Agencia Europea de Medio Ambiente - AEMA, en cumplimiento de su función examinadora y evaluadora de los instrumentos de política medioambiental de la Comunidad Europea, en un informe emitido en 1996, se pronunció sobre la efectividad de los *impuestos verdes* y dio a conocer tres tipos de tributos impulsados por la UE:

- Tasas de cobertura de costes. Figura creada pensando en “cubrir los costes de los servicios ambientales y de las medidas de control de la contaminación”.
- Impuesto incentivo. Busca “cambiar el comportamiento de los productores o consumidores”, a través de la implementación de tecnologías limpias.
- Impuestos ambientales de finalidad fiscal. No tienen otro propósito más que aumentar la recaudación de los ingresos tributarios (AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE: 1997).

Toda la combinación terminológica expuesta obedece, de una parte, a la herencia conceptual de regulaciones anteriores y de traducciones textuales del inglés y del francés al castellano; y de otra, a que los tributos ambientales, como instrumento de finalidad disuasoria y restauradora, deben moldearse a dos especialidades diferentes: al Derecho ambiental, como parte integrante de este, y a la dogmática del Derecho tributario (HERRERA, 2000), rama que se ocupa del estudio de la normativa jurídica que soporta el poder fiscal del Estado. Por consiguiente, el tributo ambiental, sea cual sea la categoría tributaria de aplicabilidad, debe fundamentarse en los principios que circundan el Derecho ambiental: de efectividad, de internalización de costes, de precaución, de desarrollo sostenible, de relativización del dato técnico o científico (ALONSO GARCÍA, 1995), del criterio internacional “quien contamina, paga”, entre otros que la calificada doctrina denota; y al mismo tiempo, está llamado a dar cumplimiento a los criterios constitucionales tributarios de capacidad económica, de no confiscatoriedad, de equidad, de proporcionalidad, etc., que vertebran el sistema tributario y de fuerte conexión con los derechos fundamentales. De este modo queda representado el doble esfuerzo para su cumplimiento.

En el tributo ambiental²⁴, cuando existe la obligatoriedad de responder simultáneamente a postulados del Derecho ambiental y a criterios propios del Derecho tributario, dos de las categorías principales (los impuestos y las tasas) han sufrido una especie de aproximación (HERRERA MOLINA, 2001) en su definición jurídica, tal como lo anunciamos al comenzar este apéndice. Sin embargo, no solo podemos precisar la aproximación que han sufrido las especies tributarias existentes, también se advierte la aparición de nuevas figuras que no cuentan con el reconocimiento de especies tributarias en la LGT, y al no comprender verdaderos institutos jurídicos tributarios, ha ocurrido un aparejamiento con las tasas. Aparejamiento que más pareciera un desplazamiento de las tasas hacia las nuevas categorías suscitadas; pero, en el tema que nos ocupa, la doctrina cualificada ha dicho que constituyen categorías tributarias todas aquellas que se incardinan con las ya reconocidas por la legislación tributaria.

El aparejamiento ha obedecido, en gran parte, por la singularidad en la determinación del hecho imponible de las tasas, elemento definitorio de ellas, que facilita dicho desplazamiento, o bien, la absorción de nuevas categorías, como ha sucedido con los cánones (RUIZ, 2002), que al carecer de naturaleza jurídica propia se incardinan con las tasas, cuando no, con los impuestos; todo depende de la descripción de su hecho imponible establecido en cada uno de los diferentes preceptos que los fijan. Lo cual implica un riesgo para que las tasas vuelvan a su estado de *difuminación* que las caracterizó hasta el “último tercio del S. XIX”, que fue cuando se abrieron a ingresos tributarios autónomos; y de paso se sorteen muy a conveniencia los principios constitucionales tributarios (PÉREZ ZÚÑIGA, 2004).

En correspondencia con lo anterior, BANACLOCHE PALAO (2008) ha puntualizado que si la regulación legal de los cánones exalta su naturaleza tributaria, no puede dudarse que se esté ante una institución jurídica tributaria. En el mismo sentido se ha referido CORS MEYA (1993), al indicar que cuando las figuras no cuentan con reconocimiento jurídico tributario en las leyes tributarias, el legislador es libre de configurar su supuesto de hecho con el hecho imponible de un impuesto, o bien, con el de las tasas. Esto, sustentado en que la LGT reguladora de la relación entre la Administración tributaria y el contribuyente, y eje central del ordenamiento tributario, no es instrumento jurídico vinculante para el legislador por su mismo carácter de legislación ordinaria. La Constitución de España, como norma fundamental, sí es vinculante para el legislador, y aunque hace mención de las tres categorías tripartitas de la tributación (Art. 157), sin precisar su definición jurídica, no exige su aplicación exclusiva. Por lo que podemos concluir que el

²⁴ El tributo para que tenga tal connotación, el principio de capacidad económica, necesariamente debe estar reflejado en su hecho imponible, incluso en las tasas ambientales, cuyo hecho imponible se caracteriza por el sometimiento a la provocación de costes. Principio (capacidad económica) que, además, se destaca al inducir al legislador a no tener solo presente criterios propios de política fiscal a la hora de fijar tributos de finalidad ambiental.

legislador goza de plena autonomía para crear figuras mixtas a partir de hechos imponibles propios de los impuestos y elementos cuantitativos de las tasas, no suponiéndole impedimento jurídico alguno para fijar nuevas figuras impositivas.

5. INCARDINACIÓN DE NUEVAS FIGURAS EN LA FIJACIÓN DEL GRAVAMEN AMBIENTAL

Las categorías tributarias clásicas, aplicadas a la protección del medio ambiente, han sufrido una especie de aproximación entre sí, o, si se prefiere, de combinación; suscitando nuevas figuras, que viene contemplando la legislación autonómica y local. Dicha mixtura presenta, también, figuras implícitas- no reconocidas todavía por el legislador- detectadas por la doctrina teórica; como lo veremos a continuación .

5.1. La ecotasa

Acabamos de advertir la dificultad que presenta la fiscalidad ambiental de moldearse a los dogmas del Derecho tributario; situación manifiesta con la aproximación de las categorías tributarias, como lo veremos con la ecotasa, que hasta el momento es una categoría no reconocida por la legislación tributaria estatal, cuyo marco normativo lo constituye la LGT.

La ecotasa es una figura adicional que ha tomado importancia y fuerza normativa a raíz de las traducciones textuales del inglés o del francés al castellano, como se apuntaba en apartes precedentes. Y que, por costumbre, ya se ha generalizado en la normativa de los ordenamientos autonómicos y, principalmente, en los locales.

En el contexto jurídico español es normal encontrar que la ecotasa se entienda como tasa o canon (así como muchas veces la tasa es tomada como canon), o que se relacione mutuamente con las contribuciones especiales, y en el peor de los casos, se vincule con el impuesto, para hacer referencia a la carga tributaria de tipo medioambiental. De ello parte la consideración de la doctrina económica que como tributo ambiental pueden ser calificadas “todas aquellas exacciones que, con independencia del ropaje jurídico-tributario que adopten, tienen por finalidad la protección del medio ambiente”, siempre que no haya intervención administrativa y no sea materia de objeción de la doctrina constitucional (BANACLOCHE PALAO, 2008), en contraposición de la opinión de los versados en Derecho tributario, para quienes un tributo es poseedor de finalidades medioambientales cuando influye directamente en la orientación de las conductas dañinas de los sujetos contaminantes.

5.2. Cánones ambientales

El canon también hace parte de la gama de categorías tributarias medioambientales. Término que en alguna época fue utilizado de manera categórica en el Derecho canónico, y posteriormente adoptado por el Derecho civil, para denotar *rédito*, *pensión o gravamen* que debía pagarse en dinero o en especie por el disfrute de una *pertenencia ajena*.

El canon no posee una definición precisa como tributo ambiental, la jurisprudencia no ha establecido una doctrina general sobre la naturaleza jurídica del mismo, aunque ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (1991) resalta que sí lo ha hecho con cánones específicos como el energético, minero, de concesiones, el portuario y el de aprovechamiento hidroeléctrico. De todas formas al carecer de descripción jurídica se presta para que lo vinculen con conceptos que no guardan ninguna relación, por ejemplo, con *ingresos tributarios* (tasas, impuestos), u otros *ingresos patrimoniales* como los precios públicos, o bien, con las exacciones parafiscales. En materia ambiental, guarda mucha aproximación con la tasa, aunque no todo canon puede estar a la altura de una tasa.

La LGT no contempla el canon como tributo, es la Ley 46/2002 de 18 de diciembre (Art. 70) —que reformó parcialmente el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y que modificó las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes— la que entró a definir los cánones o regalías. Y los describe como aquellas “cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de:

- Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.
- Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.
- Derechos sobre programas informáticos.
- Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.
- Cualquier derecho similar a los anteriores” .

Internacionalmente, en el Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición sobre el Impuesto de Renta y Patrimonio, de la OCDE, también le dio otra connotación a dicha categoría. Expresamente señaló que, junto con los intereses y dividendos, el canon forma parte de las rentas pasivas (MARTÍNEZ MARTÍNEZ et al, 2006).

Como puede apreciarse, normalmente el canon contempla el pago por la adquisición de un derecho, que en algunos casos puede consistir en bienes incorporeales:

propiedad industrial, intelectual y, en otros, derechos de imagen o los derechos por la utilización de un bien inmueble (ROZAS VALDÉS, 2002). Recientemente, se cobran cánones por el uso del dominio público, del que es titular el Estado, de donde “subyace la idea de pago por la utilización de un recurso natural” (BOKOBO MOICHE, 2000).

En el Derecho español, la figura de canon tomó importancia en la tributación autonómica y local —pese a no tener relación con los cánones establecidos por la legislación estatal— para gravar el vertido de aguas residuales, es decir, constituye una nueva exacción con la que el legislador busca generar motivación medioambiental. La razón obedece principalmente a que el Tercer Programa de Acción de las Comunidades Europeas en materia de medio ambiente, aprobado por el Consejo el 7 de febrero de 1983, recomendó, concretamente, la instauración de cánones que gravasen las actividades contaminantes, como mecanismo de coacción, para que los responsables de tales actuaciones cooperaran con el pago de los gastos en que se incurre para mantener la contaminación en los niveles permitidos por la Administración pública, o para evitarla, en el mejor de los casos (GRUPO PARLAMENTARIO PSOE DE ANDALUCÍA, 2001).

La OCDE también ha propiciado la incorporación de esta categoría en los ordenamientos europeos, con la formulación de los *user charges*, que los Entes públicos pueden cobrar una vez presta sus servicios de *recogida y tratamiento de residuos sólidos* a la comunidad; y con los *product charges*, que gravan los productos que contaminan, ya sea en su etapa de fabricación, consumo o desuso.

De lo anterior deriva el hecho de que la legislación faculte a la Administración el cobro de cánones a particulares por vertidos y emisión de desechos; por bienes que contaminan en la etapa de fabricación o una vez se realice su consumo (cánones sobre productos); cánones positivos o negativos sobre productos, cuyo objeto es la persuasión o disuasión de producción o consumo de bienes que impactan negativamente en el medio natural.

Los recursos financieros percibidos por concepto de cánones que gravan vertidos y emisiones de residuos, así como toda clase de desechos, generalmente cubren los costes para su mismo tratamiento y la restauración del componente natural. Por esa razón, este tipo de gravámenes son tildados como licencias para contaminar, porque el Ente público luego está llamado a corregir el deterioro ambiental ocasionado tras su establecimiento.

5.3. Los precios públicos

Esta figura es producto de la autonomía que goza el legislador para crear nuevos ingresos de Derecho público y alterar el alcance de las figuras clásicas que integran

la categoría de tributo —impuestos, tasas y contribuciones especiales— (STC 185/1995, F. J. 3º). Con la entrada en vigor de la Ley 8/1989 del 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP), se aprueba un *nuevo criterio de clasificación de las categorías tributarias*: precios públicos, que además de asumir parte de lo que había sido el contenido tradicional del instituto tributario de la tasa, la escindió en el sentido literal, con la nota de no coactividad que trajo consigo, y la consideración voluntaria de la solicitud de los administrados, en la prestación de servicios o realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público; en otros términos, se da cabida a la relación contractual entre el particular y el Ente público (STC 185/1995, FJ.1º).

Criterio también acogido por la LRHL, pues en su exposición de motivos precisó que en “la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, se instrumenta un sistema de precios públicos, como recurso no tributario”, para dotar el régimen financiero municipal.

Los precios públicos se destacan por la ausencia en su estructura de una base imponible y por buscar a cambio una contraprestación por el coste provocado o el beneficio obtenido —es decir, responde también al principio de equivalencia—, que una vez calculado, le es exigible al sujeto pasivo un porcentaje o cuantía equivalente al consumo privativo del bien demanial. Lo que significa que con su realización no se detrae un índice porcentual de riqueza del contribuyente, sino que se cobra simplemente la contraprestación resultante (CORS MEYA, 1993). Por esa razón, para algunos autores el precio público no es más que un cobro negativo, porque se exige sobre la base de la contaminación que ha generado la ocupación y aprovechamiento del bien demanial, implicando una “compensación [para el] órgano público por el uso de los recursos colectivos, difusos, unitarios, para su propio sostenimiento y en beneficio exclusivo del particular” (ROSEMBUJ, 1995). Por consiguiente, los precios públicos como instrumento extrafiscal es bastante cuestionado, toda vez que es visto como un mecanismo que proporciona doble configuración a la tasa, al no sujetarse a la reserva de Ley y, por tanto, a los principios rectores de justicia tributaria.

En la prestación de un servicio de depuración y saneamiento de aguas, cabe articular un precio público cuando no se cumplan los requisitos para establecer una tasa y se dé cumplimiento al postulado “quien contamina, paga” (CORS MEYA, 1993); o cuando la “autorización o concesión no estimula la realización de la tasa”, porque “adopta como hecho la propia actividad material después de [otorgada la] autorización/concesión”, tomando como “presupuesto de hecho el objeto de la realización de la tasa” (ROSEMBUJ, 1995). Sin embargo, algunos autores niegan toda clase de peculiaridad dogmática en las tasas y los precios públicos cuando se interrelacionan con la política ambiental, como consecuencia de la predominación en los precios públicos de una relación contractual de Derecho

público con arreglo a la existencia de una relación comercial de contraprestación (ROZAS VALDÉS, 2002).

Conforme a lo analizado, para evitar posibles conflictos en la determinación de fijar la mejor opción de una u otra figura —tasas o precios públicos— sería importante, a cambio, emplear el concepto de *cargas directas* —término propio del argot tributario anglosajón— para generalizar los tipos de prestación patrimonial relacionados con la realización de una actividad administrativa o la prestación de un servicio, y en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. También es factible el establecimiento de impuestos únicos para regular determinados elementos naturales, por ejemplo, el agua.

5.4. Contribuciones negativas o atípicas

Esta figura realmente no la describe la legislación estatal, autonómica o local, es decir, no ha nacido como iniciativa propia del Órgano legislador; como ya comentamos *supra*, se trata de una categoría que la doctrina ha identificado cuando se da la *corrección* de una “situación socialmente indeseable” con la realización de una actividad administrativa (BANACLOCHE PÉREZ, 2004).

La contribución especial negativa, en sí, se trata del “coste que alguien ha de asumir a cambio de permitir [el desarrollo de] una actividad que implica riesgo para la sociedad o terceros indeterminados” (ROSEMBUJ, 1995), es decir, constituye una figura que se erige sobre la base de la erogación de gastos especiales del Ente público —o contribución por gastos especiales— para el establecimiento de obras públicas o la prestación de servicios dirigidos a la conservación y mantenimiento del medio natural, que matiza la actuación de la administración para corregir el deterioro ambiental o perjuicio ambiental que los sujetos contaminantes han producido, como consecuencia de la existencia de un derecho a contaminar hasta los “límites de aceptación administrativa” (CHICO DE LA CÁMARA, 1998).

En otros términos, con las contribuciones especiales negativas el Ente público entra a internalizar las externalidades negativas originadas por *actividades de determinados sectores o áreas de producción*, y el coste de la ejecución de la obra, tendiente a reparar el elemento ambiental degradado, es asumido por las personas directamente responsables y potencialmente responsables, sin que se perciba una mejora o un aumento en el valor de los bienes inmuebles, tornándose más en un supuesto de hecho de las tasas o precios públicos (CHICO DE LA CÁMARA, 1998).

6. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

CATEGORÍA TRIBUTARIA	CARACTERÍSTICAS JURÍDICAS	EN MARCO DE LA PROTECCIÓN AMBIENTAL	
		ABRIBUTOS	INCONVENIENTES
El impuesto	<p>Contribución obligatoria y prestación de carácter discriminatoria o unilateral.</p> <p>Su hecho imponible no configura ninguna actividad pública, que dé lugar a una contraprestación para el contribuyente.</p> <p>En su configuración prima el principio de capacidad económica.</p>	<p>Corrige o replantea las conductas del sujeto responsable de la afectación de los recursos naturales y disminuye el consumo de productos no afectos con el bien natural o propiciar su sustitución, porque:</p> <p>Facilita la incorporación de los costes ambientales en el precio de los productos.</p> <p>Causa variación en los precios relativos de los productos no afectos con el medio natural.</p> <p>Permite la aplicación de tarifas altas.</p> <p>Responde con más precisión al principio internacional ambiental "quien contamina, paga" al incorporar los ambientales en el precio de los productos.</p>	<p>Esta categoría aplicada al medio ambiente no responde plenamente al principio de capacidad económica del sujeto pasivo, al apartarse de la finalidad exclusiva de recaudación.</p> <p>Puede llegar a generalizar el supuesto según el cual contaminar es muestra de capacidad contributiva del sujeto pasivo, erosionando la materia imponible del contribuyente.</p>
Las tasas	<p>Se basa en costes previsible, con el fin de garantizar un desarrollo razonable del servicio o de la actividad.</p> <p>Se fundamenta en el principio de beneficio o equivalencia (costes administrativos) y de provocación de costes (costes sociales).</p> <p>Las cuotas y tipos máximos exigibles hacen referencia al coste real o previsible del servicio o la actividad administrativa que se preste al sujeto pasivo.</p> <p>Prevalece el componente contraprestacional.</p>	<p>Tienen mayor efectividad en la financiación de provocación de costes propiciados por el sujeto que hace utilización privativa o aprovechamiento especial del bien demanial.</p> <p>Con la autorización de hacer uso privativo o aprovechamiento especial de los bienes demaniales, se consiente la afectación del medio natural.</p> <p>Está centrada en recuperar los costes que generan las conductas irrespetuosas con el medio ambiente.</p> <p>Su idoneidad es medida conforme al uso privativo o especial de los recursos naturales y de la intensidad del uso del servicio y del coste que este tenga.</p>	<p>Con la autorización de hacer uso privativo o aprovechamiento especial de los bienes demaniales, se consiente la afectación del medio natural.</p> <p>Muchos costes no quedan incorporados en el cálculo de su cuota.</p> <p>Su cuota o importe no puede exceder el tope máximo del coste del servicio proporcional imputable, porque se estaría ante un impuesto.</p> <p>Su carácter redistributivo y compensatorio es un agravante para que el hecho imponible condicione los principios tributarios de proporcionalidad y de capacidad económica.</p> <p>El límite máximo de su imposición no debe superar el coste o valor de la actividad administrativa prestada al sujeto.</p>
Contribuciones especiales	<p>Para su configuración como tributo es requisito necesario que algunas personas o sector poblacional obtenga un beneficio efectivo representado en un aumento en el valor de sus bienes.</p> <p>Tiene como finalidad la financiación de obras, el establecimiento o ampliación de servicios públicos (red de alcantarillado, telefonía, gas domiciliario, energía eléctrica, etc.).</p> <p>El beneficio obtenido debe ser para determinados individuos en relación con toda la colectividad.</p>	<p>El sujeto pasivo prescinde de ciertos gastos ambientales que en principio la normativa le exigía internalizar.</p>	<p>No se aprecia, siempre, la valorización de los bienes del contribuyente.</p>

El cuadro sintetiza el análisis realizado a cada una de las categorías tradicionales del tributo, para determinar cuál es la más adecuada o pertinente de aplicar como mecanismo de protección del medio natural.

Entrándonos en las dos categorías más empleadas —impuesto y tasas—, en la consecución de los objetivos de política ambiental y siguiendo los atributos expuestos que se ajustan a su respectiva descripción jurídica, el impuesto es la figura ideal para gravar las instalaciones que inciden en el medio ambiente y los productos contaminantes, ya que este internaliza las externalidades negativas de la producción sin apartarse del principio de capacidad económica; pues posee la factibilidad de reequilibrar los costes sociales y privados generados por determinadas actividades productivas. Desafortunadamente, la imposibilidad de dar valoración monetaria exacta a los impactos ambientales y en los eventos en que el daño causado dependa en su totalidad de la fuente de emisión, lo condicionan a una herramienta complementaria de protección del medio ambiente, porque son aspectos que reducen su eficiencia como tributo verde.

El impuesto no es funcional para gravar el uso y explotación de los recursos naturales, pues para ello siempre se requerirá de una autorización o permiso de la Administración pública que tenga asignada esa finalidad, al ser el Estado el fiduciario de los recursos naturales (excepto de la atmósfera que es un recurso libre y abundante). Supuesto que solamente la tasa puede cumplir, por cuanto se fundamenta en el principio de beneficio, que persigue la recuperación de costes generados por las conductas irrespetuosas con el medio ambiente —condición redistributiva y compensatoria—. Sin embargo, indistintamente que con esta figura la contaminación se sitúe en niveles óptimos, la tasa siempre consentirá su generación.

Entre tanto, con las contribuciones especiales se torna dificultoso como tributo ambiental, toda vez que el beneficio obtenido no debe recaer en un solo sujeto, sino sobre determinados individuos en relación con toda la colectividad, y, aplicada al medio ambiente, equivaldría a los gastos ambientales que el sujeto pasivo entraría a prescindir con las obras que la Administración pública instaure para mejorar el componente ambiental; no siempre visualizándose valorización de sus bienes inmuebles y separándose, de ese modo, de su descripción jurídico-tributaria.

Desde ese panorama, no podría señalarse, de forma generalizada y contundente, una u otra figura tributaria como la más apropiada en la protección del medio natural, porque todo depende de la materia imponible ambiental que se entre a gravar.

7. CONCLUSIÓN

Las condiciones y exigencias de política ambiental, que cada día son más rigurosas y numerosas, junto con la rigidez de la estructura jurídica de las actuales figuras tributarias, constituyen las principales cortapisas en el logro de la finalidad extrafiscal del tributo —incentivar cambios de comportamiento: adopción de tecnologías limpias e innovación de procesos productivos—, ello obedece a que, desde la base de la Hacienda pública, fueron diseñadas para alcanzar objetivos financieros o de recaudación y no otros. Situación que ha provocado mixtificación y aproximación entre las categorías tributarias para dar cumplimiento a los propósitos de política ambiental.

No obstante, el legislador ha establecido herramientas económicas diferentes para financiar los programas ambientales —ecotasas, cánones—, que pese a no contar con el debido reconocimiento como categorías tributarias nuevas, al mostrar incardinación con las especies tributarias existentes, no puede desconocerse que constituyan instrumentos económicos —de naturaleza tributaria— con finalidad ambiental. Esto no es merecedor de tacha constitucional, siempre que dichas figuras no se desliguen de los criterios que vertebran el sistema tributario (como sucede con los precios públicos), en el momento de fijarse como carga impositiva.

La dificultad de aplicar rigurosamente las categorías tributarias existentes, conforme a su descripción jurídica, en la protección del entorno natural, persistirá hasta tanto no se diseñe un nuevo fundamento teórico de estos instrumentos, que esperamos se consiga con las transformaciones que viene sufriendo el concepto de tributo, precisamente, a raíz de esas consecuencias; de forma que la nueva figura fiscal integre las particularidades del Derecho ambiental, sin apartarse de los dogmas del Derecho tributario, para cumplir a cabalidad los programas de índole ambiental.

8. BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE. (1997). *El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas.

ALONSO GARCÍA, E. (1995). *Legislación sectorial de medio ambiente*. Ponencia I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, Sevilla, 19-21 de abril de 1995. Revista de Administración Pública, No. 137, p. 60.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (1991). *Régimen fiscal de las aguas*. Madrid: Civitas.

BANACLOCHE PALAO, C. (2008). “La llamada ecotasa” (pp. 895-902). En: *Tratado de tributación medioambiental*, Vol. II. Pamplona: Aranzadi.

BANACLOCHE PÉREZ, J. (2004). *Los impuestos ecológicos de Andalucía*

- (comentario y manual de gestión). Córdoba: AJB.
- BOKOBO MOICHE, S. (2000). *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. Madrid: Civitas Ediciones.
- CABALLERO GEA, J. A. (2003). *Licencias, tasas e impuestos municipales*. Madrid: Dykinson.
- CARBAJO VASCO, D. & HERRERA MOLINA, P. M. (2003). *Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental*. Madrid: Fundación Biodiversidad.
- CASTILLO LÓPEZ, J. M. (1999). *La reforma fiscal ecológica: (marco económico e institucional para el establecimiento de tributos ecológicos en el estado central y las comunidades autónomas. algunas propuestas)*. Granada: Comares.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (1998). *El uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras hidráulicas medioambientales*. Noticias de la Unión Europea, No. 162, pp. 70-72, 77.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. (1993). “Las contribuciones especiales” (pp. 561-565). En: *Tratado de Derecho Financiero y Local*. Madrid: Marcial Pons.
- CORS MEYA, F. X. (1993). “Calificación de los cánones sobre el agua”. *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, No. 67, pp. 75-782.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (1998). “La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales”. *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 100, pp. 552-554.
- FERNÁNDEZ VALVERDE, R. (1995). *Aspectos materiales del Derecho Tributario*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial.
- GARCÍA DORADO, F. (2002). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson.
- GRUPO PARLAMENTARIO PSOE DE ANDALUCÍA (2001). *Dictamen sobre la fiscalidad ambiental: la ecotasa*. Sevilla.
- GUERVÓS MAÍLLO, M^a. A. (2007). “Tasas ambientales”. En: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2000). *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- _____. (2001). “Los tributos ecológicos como recurso financiero local”. En: *Hacienda y finanzas municipales*. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI). Madrid: Marcial Pons.
- INSIGNARES GÓMEZ, R. C., MARÍN, ELIZALDE, M., MUÑOZ MARTÍNEZ, G., RODRÍGUEZ SOSA, H., GALLEGO VÁSQUEZ, J. E., GARCÍA POVEDA, B. et al. (2007). *Curso de Derecho Fiscal*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. & REJERIZO LOPEZ, J. M. (1999). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.

MARTÍN QUERALT, J. et al. (2009). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.

MARTÍNEZ MARTÍNEZ, J. M., PÉREZ-OLIVARES HINOJOSA, F., SITJAR DE TOGORES, A. I. (2006). “El concepto de canon en la jurisprudencia” (pp. 81-82 y 84). En: *Cuadernos de Formación*, Vol. 1. Instituto de Estudios Fiscales.

ORTEGA MALDONADO, J. M. (2005). *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

PÉREZ ZÚÑIGA, J. M^a. (2004). *La reforma legal del régimen de las tasas y precios públicos en los servicios locales: las tasas locales (aproximación al problema de la financiación de las corporaciones locales)*. Granada: CEMCI Publicaciones.

RIVAS NIETO, M. E. (2006): *Los tributos atípicos*. Madrid: Marcial Pons.

ROSEMBUJ, T. (1995). *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons.

ROZAS VALDÉS, J. A. (2002). “Tasas y precios públicos” (pp. 228-229). En: *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*. Madrid: Marcial Pons.

RUIZ GARIJO, M. (2002). *Problemas actuales de las tasas*. Valladolid: Lex Nova.

VADRI I FORTUNY, M^a. T. (1994). “La naturaleza jurídica de los instrumentos económicos en la gestión de los residuos”. *Revista Jurídica de Cataluña*, No. 2, p. 354.