



# Límites jurídicos al establecimiento de tributos ambientales en el ordenamiento español, desde la perspectiva del derecho nacional y europeo

LEGAL LIMITS WITHIN THE ESTABLISHMENT OF ENVIRONMENTAL TAXES IN THE SPANISH LAW FROM A PERSPECTIVE OF NATIONAL AND EUROPEAN LAWS

Anayibe Ome Barahona<sup>1</sup>

## Resumo

En este artículo se analizan los límites jurídicos que encuentran las Comunidades Autónomas a la hora de establecer tributos ambientales propios, en ejercicio de su autonomía financiera. Estos límites son, de una parte, aquellos contenidos en el Derecho nacional, que comprende las prohibiciones que se desprenden del Texto Constitucional y las negativas que imparte la legislación interna reguladora de la financiación de la Hacienda autonómica; y, de otra, los límites que imparte el Derecho comunitario, que está compuesto por el Derecho originario, recogido en los Tratados de la Unión Europea, y por el Derecho derivado, que corresponde a las disposiciones normativas comunitarias expedidas en figura de Directivas y las que comunica la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

## Palavras-chave

Límites jurídicos; tributos ambientales; Comunidades Autónomas; Derecho nacional; Derecho comunitario.

## Abstract

*This article discusses the legal limits that the Autonomous Communities faces when establishing their own environmental taxes, in exercise of their financial autonomy. These limits are, firstly, those contained in national law, which includes the prohibitions drawn from the Constitution, and the restrictions given by the internal regulatory legislation of the Tax Office financing. Secondly, the limits from the Community Law, which is composed by both the original Law, gathered in the Agreements of the European Union, and the Derivatives Law, which corresponds to the normative community provisions issued in policies that foster the jurisprudential doctrine of the Court of Justice of the European Union.*

## Keywords

*Juridical limits; Environmental taxes; Autonomous Communities; National Law; Community Law.*

## INTRODUCCIÓN

Se dice que el tributo ecológico actúa en “doble vertiente”: alienta aquellas conductas afectas al medio ambiente, que contribuyen a paliar la contaminación producida por actividades que, en últimas, constituyen su hecho imponible; y, desde una perspectiva extrafiscal, modifica comportamientos productivos nocivos al entorno natural. Con la primera vertiente se establecen desgravaciones y bajos tipos impositivos; mientras que, con la segunda, lo más usual es que haya introducción de tipos impositivos altos, toda vez que se persigue alterar los precios relativos pagados por productores y consumidores, en busca de internalizar los costes ambientales.

Las Comunidades Autónomas, en ejercicio de su poder de autonomía financiera, reconocido a la luz de los Arts. 137, 156, 157 y 158 de la Constitución española, y en materialización del mandato constitucional que les impone, de un lado, defender y gestionar la restauración del medio ambiente, y velar por la utilización racional de los recursos naturales, de otro, establecen tributos ambientales bajo una u otra de las modalidades descritas. Sin embargo, y pese al aval constitucional que observamos, las Comunidades Autónomas encuentran límites jurídicos para el establecimiento de tributos ambientales. Por esta razón, en este artículo analizamos las principales limitaciones en la materia, que se desprenden del Derecho nacional, esto es, del Texto Constitucional y de la legislación que regula la financiación de la Hacienda autonómica. Y las que derivan del Derecho comunitario, reunido en dos corrientes: los Tratados de la hoy Unión Europea y el Derecho derivado; este último, constituido por las disposiciones normativas, en figura de Directivas, cuyo propósito es vincular a los Estados miembros en la consecución de objetivos y resultados concretos en un plazo determinado.

El Texto Constitucional es señalado de obstaculizar el desarrollo de la tributación ambiental, por cuanto dicta la prohibición de fijar medidas que directa o indirectamente impidan la libertad de circulación, el establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español. A esta limitación se suma el tenor de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, en lo que prosigue) que les prohíbe a las Comunidades Autónomas establecer tributos propios sobre hechos imponibles gravados por el Estado (Art. 6.2), es decir, excluye de la competencia tributaria autonómica todo hecho imponible sobre el que ya se haya configurado un impuesto estatal.

En lo que respecta a los límites que se desprenden del Derecho originario, está la prohibición expresa de los Tratados de la Unión de establecer derechos de aduana y medidas de efecto equivalente, así como tributos internos discriminatorios y restricciones cuantitativas al tráfico intracomunitario; de igual manera encontramos la supresión que exige la Cláusula Stand–still, de toda discriminación que un transportista llegase a aplicar por razones del país de origen o del destino de los productos transportados. A su vez, hallamos la prohibición de conceder ayudas de Estado en beneficio de determinadas empresas o producciones, que falseen o amenacen falsear el mercado interior, por cuanto afecta el intercambio comercial entre Estados miembros.

El Derecho derivado también está tildado de establecer límites normativos a la fijación de tributos ambientales. En esta línea se encuadra la Directiva 92/81/CEE, que admite gravar tan solo los hidrocarburos utilizados como carburante o como combustible para calefacción, así como los hidrocarburos empleados como carburante en la navegación de recreo privada.

Seguidamente, está la Directiva 2008/118/CE, que, con la condición expresa de que los gravámenes indirectos que lleguen a imponer los Estados miembros a los productos sujetos a impuestos especiales deben tener fines específicos para no contravenir el Derecho comunitario, manifiesta aires limitadores de la tributación ambiental. En la misma condición se ubica la Directiva 2004/35/CE, pues permite que los operadores no sufraguen los costes de las medidas reparadoras que se desprendan de los daños de emisiones o actos explícitamente autorizados.

Le prosigue, en la misma medida, la Directiva 1999/62/CE, cuyo impedimento se detecta en el consentimiento a los Estados miembros de sostener exenciones o alguna clase de reducción en los tipos impositivos, referentes a impuestos sobre vehículos, cuando operen razones de índole político o imperen circunstancias de carácter socioeconómico. Por último, la Directiva 2001/80/CE, que, con el hecho de no sujetar a varias instalaciones y dispositivos emisores de contaminación, se sitúa en una norma comunitaria limitante, también, del normal establecimiento de tributos ambientales. Lo anterior constituye, entonces, los distintos frentes que abordaremos en nuestra investigación.

## I LÍMITES PROCEDENTES DEL DERECHO NACIONAL

### I.1 PROHIBICIONES DERIVADAS DE LA CONSTITUCIÓN

La autonomía exige potestad tributaria al igual que poder legislativo en la creación de tributos *ex novo*, elemento indispensable para las Comunidades Autónomas (CC.AA., en lo sucesivo) materializar sus diversas manifestaciones en relación con el ámbito financiero, de gestión y presupuestario; por lo que la potestad tributaria ha servido a los órganos autonómicos como medio de obtención de recursos financieros suficientes para el desarrollo de una verdadera autonomía política, objetivo ulterior del Art. 137 de la Constitución Española (CE, en adelante). Autonomía que, como expresión de la exigencia de tributos propios, constituye una libertad en términos relativos; de ahí que la CE haya surtido al poder autonómico de una serie de límites materiales a los que ha de amoldarse su marco legislativo estatal y el resto de la normativa jurídica que lo regula.

Entre los límites introducidos al ejercicio de competencias normativas de los Entes autónomos, sobresale lo preceptuado por el Art. 139 CE, que, siguiendo los principios comunitarios, categóricamente prohíbe la adopción “de medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español”.

El legislador, constituyente con el modelo autonómico que implementó, consiguió la estructuración de unas Comunidades fundamentadas en los principios de independencia, coordinación y competencia; tres criterios aparentemente dispares, pero vitales, pues en su conjunto impiden la ocurrencia de una subordinación o jerarquización entre autonomías, que las habilitaría a implementar medidas obstructoras de la libertad de circulación y establecimiento de personas y de trabajadores por todo el territorio nacional; interfiriendo, también, en la libre circulación de bienes, de mercancías, de servicios y, por supuesto, de capitales; lo que conduciría al franqueamiento de la unidad de la Nación española o a la consolidación de un federalismo de CC.AA., que de paso sería infracción a las normas comunitarias, una cuestión que el constituyente trató de evitar a toda costa con la institución de los Arts. 139.2, 157.2 y 145.1 CE.

El citado Art. 157.2 CE, con la restricción al ejercicio de las competencias normativas de las CC.AA., introduce los principios de territorialidad y neutralidad, dos postulados, desde entonces, inmersos en la proclamada autonomía política, y ampliamente examinados por la doctrina hacendista y tributaria tras el veto constitucional de toda medida de alcance tributario que suponga barreras a la libre circulación descrita. El principio de territorialidad, en sentido estricto, es el que prohíbe adoptar medidas tributarias sobre bienes *in situ* en territorio de otra Comunidad, cuyo papel último es concretar el ámbito de aplicación de las normas autonómicas, dicho en otros términos, es el delimitador de la extensión de las leyes tributarias (BAYONA DE PEROGORDO; SOLER ROCH, 1991, p. 115). El principio de neutralidad, por su parte, evita que se creen barreras aduaneras que supongan un obstáculo a la libre circulación de mercancías o de servicios.

En lo concerniente a los tributos propios como cedidos, la limitante que contempla el Art. 157.2 se ha detectado que cobra más sentido en los impuestos de naturaleza real, ya que en estos impuestos la relación de los bienes – que grava – es más estrecha con el ente autonómico. En cambio, en los impuestos de naturaleza personal, y aunque de forma indirecta, es factible la ocurrencia de una trasgresión del principio, toda vez que aquí el individuo es quien cuenta (PEÑA AMORÓS, 2005, p. 193).

La Constitución demanda que los gravámenes que establezca una u otra Comunidad no afecten la libre elección de residencia de las personas o la ubicación de las empresas y capitales; no obstante, “no toda incidencia sobre la circulación de personas y bienes es necesariamente un obstáculo, lo será sin duda cuando intencionalmente persiga la finalidad de obstaculizar la circulación (...), [así como en aquellos supuestos en los que] las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen”.<sup>1</sup>

...

<sup>1</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional (STC, en adelante), No. 37/1981, Fundamento Jurídico (F.J., en lo que sigue) número 2.

La no obstaculización a la que nos referimos se ha encargado de garantizarla la LOFCA en su Art. 9. c), a “fin último (...) [de] prote[ger] el mercado interior, lo que en materia tributaria impide en particular establecer medidas que fragmenten dicho mercado estableciendo diferencias entre residentes y no residentes en una Comunidad Autónoma sin que ello encuentre una justificación adecuada”.<sup>2</sup> Por eso mismo, los tributos propios que establezcan las CC.AA., la norma dicta que no podrán afectar de manera efectiva, entre otras, la fijación de residencia de las personas.

No cabe duda de que la fiscalidad, en cualquiera de sus modalidades, pueda llegar a obstaculizar las libertades fundamentales reconocidas por la Unión Europea; sin embargo, a este respecto el Tribunal Constitucional (TC, en lo sucesivo) declaró que no restringe el derecho a la libre elección de residencia el hecho que una determinada zona del territorio nacional exija mayores obligaciones o cargas que otras, aun cuando los residentes no consideren legalmente exigible una obligación que, por razón de su residencia, se les imponga;<sup>3</sup> como bien podría suceder con los tributos ambientales que gravan las emisiones contaminantes, implantados por varios gobiernos regionales de España, cuya aplicación es bien particular de una región a otra, puesto que no existe uniformidad en los tributos que establecen las CC.AA.

En esta misma doctrina, el Supremo intérprete de la Constitución no descarta que los diferentes “derechos, obligaciones y cargas” —legítimos en el ejercicio de la autonomía— influyan a la hora de elegir libre y voluntariamente el lugar de residencia, pues es normal que dichos supuestos sean “diferentes en cada caso, en virtud de circunstancias objetivas y de acuerdo con lo dispuesto en el ordenamiento”; dejando claro que la autonomía y libertad de residencia son dos principios que no deben verse contradictorios o que colisionan entre sí, la “atribución de mayores beneficios o de una situación de hecho más ventajosa” a ciertas Comunidades que a otras no da pie para afirmar que el primero de los principios limite o restrinja al otro.

La prohibición taxativa del Art. 157.2 CE, referente a la adopción de medidas tributarias sobre bienes situados en territorios que no corresponden a la Comunidad Autónoma que las establece, bien podrían tildarse de propiciar el cambio de residencia de las personas o la ubicación de las empresas y capitales, en el evento que una Comunidad fije, por ejemplo, nuevos tributos, pues los ciudadanos de esta quedarían con cargas fiscales adicionales, mientras que los de otras permanecerían sin ellas; dadas las circunstancias, sería normal la reacción del contribuyente de querer obviar el sometimiento a dichos gravámenes o buscar una tributación inferior, trasladando su residencia fiscal a otra Comunidad o fuera de España.

...

<sup>2</sup> STC 210/2012, de 14 de noviembre, F.J.9.

<sup>3</sup> STC 8/1986, de 21 de enero, F.J.3.



Si opta por un país diferente al español, la Ley 35/2003, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF, en lo sucesivo), coarta esta posibilidad, al establecer límites a estos supuestos mediante la presunción que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel (Art. 9. b)). A la luz de la ley, esta presunción se extingue una vez el contribuyente decida agrupar a su núcleo familiar en territorio extranjero u opte radicarse en un país diferente a España al separarse legalmente de su pareja.

Ante situaciones como la planteada, la doctrina jurídica considera que la Ley podría incorporar una presunción donde el contribuyente se vea sometido a probar que los motivos que lo indujeron a cambiar de residencia no fueron de índole fiscal sino de otro tipo, como, por ejemplo, obedeciendo a un traslado laboral o por una situación familiar (PEÑA AMORÓS, 2009, p. 151).

Respecto a la limitante constitucional objeto de análisis, el TC<sup>4</sup> afirmó que el Art. 157.2 CE prohíbe fijar medidas tributarias sobre bienes situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma que decida crearlas; excepto en materia de IRPF, donde a las personas con domicilio fiscal en su territorio les queda gravada la renta, incluso la proveniente de bienes situados fuera de él.

Esta limitación territorial, en el sentido de la eficacia de las normas y de los actos, ha advertido el TC,<sup>5</sup> no constituye un impedimento para los órganos autonómicos, a los que, en uso de sus competencias, les asiste el derecho de adoptar decisiones que pueden ocasionar efectos de hecho en otros lugares del territorio nacional. Con ello, tampoco se está privando a las CC.AA. de toda capacidad de actuación cuando sus actos pudieran originar consecuencias que traspasaran sus límites territoriales, ha dicho el órgano jurisdiccional español. Parafraseando al Tribunal, esta sería una forma de garantizar la unidad política, jurídica, económica y social de España, difícil de mantener con una división política en compartimentos estancos.

## 1.2 LÍMITES QUE COMUNICA LA LOFCA PARA EL ESTABLECIMIENTO DE IMPUESTOS PROPIOS

La LOFCA, como principal norma integrante del bloque de constitucionalidad, divulga una serie de límites que se extienden a los tributos propios en materia de medio ambiente; un conjunto de prohibiciones inicialmente recogidas en la Constitución. Su Art. 9, por ejemplo, parece desarrollar el Art. 157.2 CE, pues en la regulación del ejercicio competencial de las CC.AA. incorpora dos tipos de limitaciones al poder financiero autonómico: el principio de territorialidad (Art. 9 a) y b)) y el principio de no interferencia económica (Art.9 c)),

...

<sup>4</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre, F.J.5.

<sup>5</sup> STC 37/1981, F.J.1.

las mismas que impone la Constitución en el citado artículo, y que perfectamente conectan con las exigencias recogidas en el Art. 6: principio de sujeción a la Constitución y las leyes (Art. 6.1) y en el principio de separación (Art. 6.2 y 3).

Con los anteriores, la LOFCA no admite que las CC.AA. se excedan en la adopción de medidas tributarias, una expresión sobre la cual la doctrina jurídica asegura que ostenta un contenido más amplio que apenas el establecimiento de impuestos propios (GARCÍA NOVOA, 2007, p. 58). Es decir, cobija otras medidas que, pese a tildadas de tributarias, no forman parte de las categorías que integran el instituto jurídico del tributo, como el caso de los cánones por vertidos de agua residual, que, al gravar una materia nociva para el medio natural y contribuir a la reducción de la contaminación, se clasifican dentro del concepto de tributo ambiental (ORTIZ CALLE, 2004, p. 69).

La gran parcela de hechos imponible que la legislación estatal agrupa reduce la posibilidad de fijar nuevos tributos autonómicos; dificultad que, añadida a los límites de talante constitucional más los que impone el conjunto de normas para el control previo de constitucionalidad, complica el hallazgo de hechos imponible diferentes a aquellos a los que deben sujetarse las CC.AA. a la hora de ejercer su autonomía financiera y su paquete competencial. El profesor García Novoa (2007, p. 54) asegura que este flujo de “limitaciones a la elección de materias y hechos imponible que se deriva de los Art. 6.2 y .3 de la LOFCA, no determina la creación de un ‘sistema autonómico’ de tributos, sino de una serie inconexa de figuras de la más variada procedencia”, de ahí que los “impuestos propios de las CC.AA., (...) no integran en sentido propio, un sistema tributario”.

Con la última modificación que sufrió la LOFCA, sobre la materia imponible que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales (CC.LL., en adelante), las CC.AA. pueden diseñar hechos imponible en cuanto les sean posibles, indistintamente de que resulten coincidentes entre Comunidades. El “bloque de constitucionalidad” no prohíbe, mucho menos exige, uniformidad en los tributos propios que puedan establecer las CC.AA. Lo importante es que respeten los hechos imponible gravados por los tributos locales y de orden estatal.

Dentro de las competencias autonómicas que la LOFCA contempla, observamos la posibilidad de establecer y modificar sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales (Art. 17.b); así como “el ejercicio de las competencias normativas establecidas por la Ley reguladora de la cesión de tributos” (Art. 17. c). La primera de ellas no equivale a una competencia normativa, ya que la legislación reguladora del establecimiento de tributos propios emana del parlamento autonómico; de ahí que las CC.AA. gocen de competencias gestoras y de recaudación respecto a sus tributos propios. Sería contradictorio, en consecuencia, hablar de concesión de competencias normativas cuando la titularidad en esta materia la tienen por derecho los órganos autonómicos.

En relación con la segunda competencia, como se refiere a tributos nacidos bajo imperio de la legislación estatal, cuyo rendimiento se ha cedido a las CC.AA., opera, desde

luego, una atribución de competencias normativas, por cuanto la titularidad de estas siempre va a corresponder al Estado. Aunque la Hacienda autonómica asuma el ejercicio de determinadas competencias sobre los tributos cedidos, la competencia normativa siempre va ser de titularidad del Estado; de ahí que específicamente con esta competencia se produzca “una disociación entre la titularidad de la competencia y el ejercicio de la misma” (PEÑA AMORÓS, 2005, p. 103); pero siempre propendiendo a que no se pierda el carácter de cedido, según lo señalado en el Art. 157.1 a) CE.

En materia de competencias normativas, la LOFCA también contempla límites al ejercicio de las mismas; destacamos la prohibición impartida a las CC.AA. de adoptar medidas que “discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos” (Art. 19. Dos). Límites que se aplican a la tributación extrafiscal, puesto que son preceptos jurídicos que derivan de los principios de territorialidad y de libre circulación de personas, mercancías y servicios.

La doctrina se ha esforzado en entender qué pretende el legislador estatal con el veto de toda medida que llegase a entorpecer los hechos inmediatamente descritos; se ha cuestionado si acaso busca que el legislador autonómico trate las diferentes situaciones con un toque de igualdad, rechazando cualquier disparidad o heterogeneidad respecto a la carga tributaria; de todos modos, y aunque no cabe duda que el precepto guarda cierto grado de restricción, la literatura tributaria coincide en afirmar que lo mejor es no tomarlo literalmente, porque se llegaría a la conclusión que la ley estatal exige uniformidad entre las distintas CC.AA., privando a estas de sus competencias normativas (PEÑA AMORÓS, 2005, p. 197),<sup>6</sup> cuando no es así.

Como las CC.AA. gozan de amplias competencias gestoras y de recaudación en la creación de nuevos tributos, la LOFCA les concede plenas atribuciones para la aplicación y establecimiento del régimen sancionatorio de sus tributos propios (Art. 19.1). Competencias que resultan restringidas por el Art. 9 de la misma Ley, que —como lo indicamos al inicio de este epígrafe— consagra la limitante manifiesta en el principio de territorialidad<sup>7</sup> y el

...

6 Las CCAA cuentan con la gran ventaja que el “sistema constitucional de distribución de competencias interno impide al gobierno central privar a una Comunidad Autónoma de las que son suyas” (PIÑA GARRIDO, 2011, p. 168). Este último autor nos recuerda que el Estado puede dar aplicabilidad al Art. 150.3 CE, que lo autoriza “dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a las competencias de estas, cuando así lo exija el interés general...”.

7 Esto es, “a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados, ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora,



principio de no interferencia económica;<sup>8</sup> principios que las CC.AA. deben respetar a la hora de crear impuestos propios. De todos modos, el Art. 6.2 de la LOFCA traza la limitante de mayor calado que pudiera esperarse. Este artículo, con la exclusión de la competencia tributaria autonómica de todo hecho imponible sobre el que el legislador ordinario haya configurado un impuesto estatal, estampa el rigor de la potestad originaria del Estado.

El precepto de la LOFCA es bastante claro, los tributos propios de las CC.AA. no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado.<sup>9</sup> Ante esta imposibilidad, PIÑA GARRIDO (2011, p. 170) ha revisado si es factible que las CC.AA. graven supuestos de hechos, aunque sujetos, que estén exentos; al creer que los hechos imponibles exentos no están gravados, en consecuencia, no formarían parte del hecho imponible de un tributo estatal.

En ocasión a lo antedicho, Checa González (2003, p. 27), uno de los investigadores asiduos en temas fiscales, examinó qué incluyen los hechos imponibles gravados y qué los que están sujetos; hallando que los primeros integran los “hechos imponibles [que] están plenamente sometidos a gravamen, sin ningún tipo de exención, como aquellos otros en los que aquellos están sujetos, pero exentos”; y los segundos (hechos imponibles sujetos) hacen referencia “a la concurrencia de la totalidad de los elementos descritos en un determinado hecho imponible”; y aunque determinó que gravar y sujetar no son expresiones íntegramente equivalentes,<sup>10</sup>

...

ni la transmisión o ejercicio de bienes; derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo”. La doctrina resalta el respeto que puede suponer, al principio en alusión, el establecimiento de medidas que evitasen la doble imposición entre Comunidades (PENA AMORÓS, 2009).

- 8 Respecto a que “No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios o capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el art. 2º.1.a, ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades”.
- 9 Una apreciación para nada generalizada. La profesora Herмосín Álvarez (2012) comparte la opinión con otros autores, al afirmar que el límite fijado por la LOFCA (Art. 6.2) solo saldrá infringido en el evento que ocurra una efectiva doble imposición, y argumenta que, para que ello se dé, un “mismo supuesto de hecho tendría que ser gravado por dos impuestos con similar hecho imponible, entendiendo por ‘gravados’ supuestos o realidades sujetas y no exentas que soportan una efectiva carga tributaria”. En su sentir, el precepto no segrega mayor impedimento en lo referente al avance de la tributación autonómica, por cuanto, con la reforma que sufrió la LOFCA, el “instituto del hecho imponible, se amplía notablemente el ámbito de actuación de las CC.AA. en materia de tributos propios, ya que será muy difícil lograr una identidad entre dos hechos imponibles diferentes”.
- 10 Sobre estas dos expresiones el TC ha precisado: ‘sujetar’ “se refiere a la concurrencia de la totalidad de los elementos descritos en un determinado hecho imponible”, mientras que ‘gravar’ “alud[e] a la conjunción de esos mismos elementos en cuanto de ella se derive la existencia de una efectiva carga tributaria; en otras palabras, lo gravado sería aquello que soporta efectivamente una presión fiscal por aplicación de la correspondiente normativa tributaria”. STC 49/1995, de 16 de febrero, F.J. 3.

corroboró que tienen mucho en común, pues para gravar una materia se requiere de los mismos elementos que personifican el hecho imponible declarado sujeto a gravamen, ya que gravar es un término destinado a la conjunción de aquellos elementos predeterminantes de la existencia de una efectiva carga tributaria; concluyendo, en consecuencia, que jurídicamente no era posible gravar supuestos de hechos estando sujetos y declarados exentos.<sup>11</sup>

Luego de lo examinado, el citado autor asevera que la posibilidad de que las CC.AA. graven supuestos de hechos aunque sujetos, que estén exentos de un gravamen estatal, queda descartado; toda vez que —afirma— “la definición de hecho imponible se completa con la exención establecida”, pues pone de relieve que las normas determinantes de las exenciones son las mismas normas definidoras del hecho imponible del tributo, de cuyo conjunto se sustrae la noción de presupuesto de hecho del tributo. Es decir: las exenciones tributarias no pueden estar determinadas por una norma reglamentaria, la sujeción a la reserva de Ley debe ser en obediencia a la ley originaria del tributo que se trate.<sup>12</sup>

La exención tributaria, además de ser un concepto amplio, Fernández Brenes (2004, p. 6) lo considera negativo, por cuanto abarca otros de su misma línea, como la no sujeción, la no incidencia, la inmunidad y las exclusiones tributarias, figuras integradas a los sistemas fiscales con el fin de alentar situaciones preexistentes como las buenas prácticas hacia el medio ambiente.

El profesor Checa González (2003, p. 26), continuando con el discernimiento del concepto de exención, asegura que si se sujetara a tributación autonómica un supuesto estatal declarado como exento de la deuda tributaria, se estaría vulnerando la competencia exclusiva del Estado en materia de coordinación de la Hacienda general (Art. 149.1.14 CE), por lo que la declaratoria de renta exenta es un claro ejercicio de la competencia que pesa sobre el Estado.

Ya decíamos que el Art. 6.2 de la LOFCA, al prohibir que los tributos que establezcan las CC.AA. recaigan sobre hechos imposables gravados por el Estado, constituye la mayor limitante a la potestad tributaria autonómica; sin embargo, el TC hace un llamado para que no se le dé una connotación negativa al precepto legislativo. En su doctrina jurisprudencial<sup>13</sup> ha indicado que el Art. 6.2 de la LOFCA “no tiene por objeto impedir a las Comunidades

...

11 Una cuestión sobre la que López Espadafor (1998), había precisado con mucha antelación, aduciendo que “el término ‘gravados’ del artículo 6.2 de la LOFCA está haciendo referencia a hechos sujetos a impuestos estatales, aunque exentos, en estos”.

12 En términos de Checa González (2003), la normativa que contempla la exención “no es más que una norma de codefinición del hecho imponible, una norma que contribuye en la misma medida que la definición del hecho gravado a la delimitación del ámbito de gravamen del tributo no sustrayendo supuestos fácticos a la definición genérica del hecho imponible, sino delimitándolo, configurándolo de otra forma”.

13 STC 289/2000, de 30 de noviembre, F.J.4.

Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado”, su postura la sustenta en que lo que el Art. 6.2 estrictamente busca es evitar la ocurrencia de duplicidad de hechos impositivos,<sup>14</sup> o lo que es lo mismo, que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas; una manera pragmática de garantizar que el poder tributario sea ejercido por los distintos niveles territoriales y que sea compatible con la existencia de un sistema tributario justo en los términos que proclama el Art. 31.1. CE.<sup>15</sup>

Al analizar el conjunto de limitantes competenciales que introduce la LOFCA, encontramos que los tributos cedidos —que conforman la denominada capacidad tributaria de las CC.AA. — llevan la delantera en prohibiciones. Así, y temiendo que se desate una “bolsa de fraude” (PEÑA AMORÓS, 2009, p. 157),<sup>16</sup> el precepto legislativo exige que las CC.AA. regulen una presión fiscal efectiva,<sup>17</sup> mas no una presión fiscal normativa.

Comprendemos la preocupación desatada, pues se trata de tributos cuyo rendimiento se cede en parte o totalmente a las CC.AA. Rendimiento expresado en el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias que corresponden a los distintos hechos impositivos cedidos, o al importe de la recaudación líquida efectivamente ingresada derivada de la parte de la deuda tributaria cedida (Art. 26.1, Ley 22/2009); motivo que llevó a la LOFCA (Art. 19. Dos) a exigir el sostenimiento de una presión fiscal efectiva solo respecto al ejercicio de sus competencias normativas y no sobre las competencias tributarias autonómicas.

## 2 LÍMITES DEL DERECHO COMUNITARIO

El Derecho comunitario es garantía de la observancia misional de la hoy Unión Europea. Y el respeto a las libertades comunitarias del Título III del Tratado es uno de los mayores motivos de preocupación del Tribunal de Luxemburgo, pues de ello depende el desarrollo armonioso,

...

<sup>14</sup> Las SSTC 37/1987, F.J 14; y 186/1993, F.J 4 c), en términos similares.

<sup>15</sup> STC 210/2012, de 14 de noviembre, F.J. 4.

<sup>16</sup> Para la autora, el hecho de que el legislador aluda la regulación de una presión fiscal efectiva, y no recalque sobre una presión fiscal normativa equivalente entre todas las Comunidades, inyecta una gran dosis de inseguridad. De todas formas, entiende que el legislador procedió así, considerando que “no se soporta la misma presión fiscal efectiva en aquellas Comunidades cuyos cuerpos de inspección sean más meticulosos en el momento de gestionar un impuesto, que en aquellas otras en las que dichos procesos se llevan a efecto de una forma más liviana”.

<sup>17</sup> Referente a esta limitante, Peña Amorós (2009) se ha cuestionado sobre “qué es lo que el legislador pretendía con la fijación de este límite, por qué, de un lado, intenta lograr que las Comunidades Autónomas gocen de una mayor autonomía en el momento de configurar su sistema, y de otro las limita a que guarden una cierta uniformidad entre todas”.

equilibrado y sostenible de las actividades económicas de la eurozona. Por eso, cualquier medida contraria a las libertades básicas de la Unión será vista incompatible con el Tratado y el Derecho derivado; más aún cuando el propio Tratado (Art. 90, antiguo Art. 95) dicta la prohibición de “gravar directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares”; interdicción que personifica los llamados tributos internos discriminatorios; por lo que la carga fiscal de los Miembros deberá estar fundamentada en los principios de no discriminación tributaria y de igualdad de tratamiento (BORRERO MORO, 2001, p. 23).

La anterior disposición del Tratado se extiende a todas las medidas fiscales, incluyendo aquellas donde tiene cabida la tributación ambiental. No obstante, en términos de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>18</sup> (TJUE, en lo sucesivo), se trata de un precepto que no inhibe a los Estados Miembros (EE.MM., en lo que sigue) a establecer un sistema diferenciado de tributación para algunos productos, cada Estado queda en libertad para hacerlo como lo estime más apropiado, incluso, en sentido similar del Art. 90 del Tratado.

El TJUE precisa que esa facultad sólo puede ejercerse “en función de criterios objetivos”<sup>19</sup> y propendiendo a la compatibilidad con el Derecho de la Unión, que, en dicción de la jurisprudencia, solo se encuentra: i) persiguiendo objetivos de política económica; ii) siguiendo las prescripciones del Tratado y del Derecho derivado; iii) evitando discriminar directa o indirectamente los productos importados de los demás Estados miembros; y iv) obviando servir de protección de las producciones nacionales competidoras. Sobre este desarrollo jurisprudencial, la doctrina (GIRÓN LARRUCEA, 2002, p. 381) advierte que la libertad impositiva permitida a los EE.MM. no da lugar a considerar la derogatoria del principio fundamental de no discriminación en materia fiscal que recoge el Art. 90 Tratado de la Unión Europea (TUE, en lo sucesivo).

Las anteriores premisas no son pautas para entender las normas comunitarias sinónimo de afectación de los principios constitucionales de los EE.MM. (GARCÍA NOVOA, 2007, p. 59), incluyendo los relativos a la autonomía financiera del caso español; más bien avalan el establecimiento de tributos propios ambientales sin que ello plantee necesidad de armonizarlos (BORRERO MORO, 2001, p. 28); a no ser que correspondan a impuestos indirectos

...

18 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE, en lo que prosigue), de 2 de abril de 1998, *Outokumpu* (As. C-213/96, Rec., p. I-776), apart. 30. Es de aclarar que en este trabajo llamaremos —en todas las sentencias— Tribunal de Justicia de la Unión Europea, toda vez que, ya no se habla de Comunidad Europea, por tanto ya no se usa la abrevia TJCE.

19 La jurisprudencia considera como tales la naturaleza de las materias primas utilizadas en la etapa de fabricación o los tipos de procedimientos de producción aplicados.



que requieran de una imprescindible armonización para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior (Art. 93 TUE).

Los estrictos objetivos de política comunitaria le han dado severidad al Derecho europeo, pero la normativa europea no está indulta de alguna trasgresión. En la eventualidad que llegase a padecer un incumplimiento o infracción, el Estado es el responsable ante las autoridades internacionales, por tanto, le corresponderá acatar la imposición de sanciones que considere la Comisión o el Tribunal de Luxemburgo, independientemente de que las CC.AA. sean las infractoras y soporten las consecuencias económicas de la amonestación (PIÑA GARRIDO, 2011, p. 167 y 168).

El Derecho nacional no está exento de colisionar con el Derecho europeo. Las medidas de protección ambiental internas, en algunos supuestos, entran en contravía con las libertades básicas comunitarias; si fuese el caso, habría que resolverse con la instrumentación de bienes jurídicos que el mismo Tratado consagra. El Tratado no deja a la deriva situaciones particulares como esta, sino que proporciona medidas de arbitramento en caso de litigios; es así como, en circunstancias concretas, puede darse aplicabilidad al Art. 6 TUE, que recoge el denominado principio de horizontalidad de las políticas medioambientales (ORTIZ CALLE, 2004, p. 66); muy oportuno, porque imparte la obligación de integrar las exigencias de protección ambiental a la ejecución de políticas y acciones de la Comunidad contempladas en el Art. 3 TUE, con el objeto particular de fomentar el desarrollo sostenible.

En paralelo encontramos los Arts. 93 y 94 TUE, que facultan al Consejo a adoptar Directivas armonizadoras de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de orden nacional, que incidan en o se solapen con los criterios del mercado común. Potestad vista más como una competencia para moderar el ejercicio del poder tributario de los Estados miembros, pues no parece una facultad de aproximar las legislaciones que se interponen directamente al funcionamiento del mercado intercomunitario.

De acuerdo a lo expuesto, y para un mejor discernimiento de los límites del Derecho comunitario, hemos dividido nuestro estudio en límites originarios y derivados.

## 2.1 LÍMITES QUE SE DESPRENDEN DEL DERECHO ORIGINARIO

Los EE.MM. cuentan con amplias posibilidades de integrar medidas fiscales a sus políticas ambientales. Así, el Art. 95 del Tratado, por un lado, contempla que las disposiciones nacionales antecesoras a normas de armonización adoptadas por el Consejo o por la Comisión son justificables de mantener, por razones de preservación del medio ambiente. Y, por otro, estipula que, luego de la proclamación de normas armonizadoras, en cuanto un Estado miembro estime imperioso el establecimiento de disposiciones basadas en novedades científicas, tendientes a la protección del entorno natural, no serán impugnadas; pues en ambas situaciones tendrán la connotación de normas que superan los niveles de protección.

Aun con las posibilidades señaladas, los EE.MM., a la hora de establecer cualquier tipo de medida fiscal, se ven enfrentados a una serie de prohibiciones derivadas del Derecho



comunitario, instituidas en aras de blindar los principios que tienen por objetivo el establecimiento y funcionamiento del mercado interior, susceptibles de sufrir trasgresión con las medidas de fuente nacional, incluyendo las de carácter fiscal.

Todo tipo de restricciones normativas comunitarias se extienden a las figuras extrafiscales, creadas en función de una mayor protección del medio ambiente, como lo faculta el Art. 176 del Tratado, en cuyo precepto encuadra su sustento; y para que resulten compatibles con el Derecho de la Comunidad deberán acoplarse a las acciones comunitarias de política ambiental y a las libertades básicas consagradas en el Tratado.

Aunque en el seno de la Comunidad la tendencia ha sido la predominación de los intereses económicos, ello no significa que ante la imposición de medidas fiscales de carácter ambiental aquellas deban prevalecer siempre; a los tiempos de hoy, la política económica del bloque se sitúa en igualdad con los objetivos —de conservación, protección y mejora de la calidad de los recursos naturales— que se persiguen con la política ambiental. Por consiguiente, “sólo una figura tributaria que sirviera realmente a la protección del medio ambiente podría justificar restricciones de las libertades básicas del Tratado, como la libre circulación de mercancías entre los EE.MM” (ORTIZ CALLE, 2004, p. 69). Sin embargo, el mismo autor reconoce que de momento no existe jurisprudencia que lo habilite.

El profesor Chico de la Cámara (2004, p. 32 y 33) se muestra escéptico respecto a la prevalencia de la fiscalidad ambiental frente a las restricciones que pueda ocasionarle al mercado comunitario. Máxime cuando, pone de relieve, que su desarrollo ha estado entorpecido por limitantes del Derecho originario, cuya formulación se sustenta en el respeto a la política del mercado común. Cita, como principales medidas obstaculizadoras reflejadas en el Tratado, los “derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente;<sup>20</sup> prohibiciones de tributos internos discriminatorios; restricciones cuantitativas al tráfico intracomunitario; la cláusula Stand–still en la política del transporte; así como la prohibición de ayudas de Estado”.

Ante tanta restricción sobrevenida, el precitado autor afirma que, con relación a cualquier medida de los EE.MM. aplicada en beneficio del medio ambiente, de llegar a colisionar con las libertades comunitarias, no cabe duda de que prevalecerán las disposiciones entorpecidas en lugar de aquellas. Lo ha discernido de los fallos jurisprudenciales, —pues asegura que estos han dejado al descubierto la preferencia de las libertades consagradas por el Tratado y de otros preceptos defensores del normal funcionamiento del mercado interior, en caso de resultar afectados por la normativa nacional.

Siguiendo la postura del mencionado autor, revisaremos los preceptos del Tratado que la contiene, a fin de determinar las razones que lo llevaron a subrayar las anteriores como principales prohibiciones Comunitarias en materia de fiscalidad ambiental.

...

20 Un estudio concienzudo sobre estas medidas puede verse en la publicación de Martos García (2012).

### 2.1.1 DERECHOS DE ADUANA Y MEDIDAS DE EFECTO EQUIVALENTE

Cobran protagonismo los derechos de aduana y las medidas de efecto equivalente suscritas por el TUE (Art. 3.1.a) y Arts. 23 y 24, respectivamente), en proclama a las restricciones a la entrada y salida de mercancías en territorio de los EE.MM., que resulten aparejadas a las figuras jurídicas nacionales con esas características. Son prohibidas en procura de evitar obstáculos a los intercambios internacionales, que les restan capacidad competitiva a las empresas que operan en territorio de la Unión.

Se aprecia que, con las medidas de efecto equivalente, los autores del Tratado pretendieron cerrar toda posibilidad a los EE.MM. de implementar derechos de aduana u otras medidas fiscales aparentes para evadir los objetivos trazados por el Tratado. Buscando que las prohibiciones impuestas no resulten soslayadas por las prácticas aduaneras o fiscales, el Tratado no escatima esfuerzos en dar rigidez a tales disposiciones, a fin de prevenir desaciertos en su puesta en práctica.<sup>21</sup>

Las dos prohibiciones contempladas en este apéndice, a través de abundante jurisprudencia, las ha esclarecido el Tribunal de Justicia. En relación con las medidas de efecto equivalente, el Alto Órgano comunitario inicialmente definió esta figura como un “derecho unilateralmente impuesto”, que la legislación doméstica había optado por establecer con la finalidad específica de gravar productos que ingresasen a su territorio de otro país miembro, en el momento de la importación o posterior a ella, excluyendo la producción nacional similar; incidiendo, así, en la libre circulación de bienes por la alteración del precio que se presenta, semejante al efecto del derecho de aduana.<sup>22</sup>

Definición aquella que, quizás, se quedó corta o no fue lo suficientemente clara. Lo aseguramos porque el Tribunal, siete años después, reformuló tal definición y dejó como exacción de efecto equivalente “toda carga pecuniaria, por mínima que sea, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías por el hecho de atravesar la frontera”,<sup>23</sup> sin que sea un derecho de aduana propiamente dicho. Aun cuando el TJUE haya agregado en la misma jurisprudencia que: i) el Estado que la establece no la perciba en beneficio propio, ii) la medida no ejerza ningún efecto discriminatorio o protector, y iii) el producto gravado no ejercite competencia alguna sobre la producción nacional. Disposición esta que complementa lo dictado por la jurisprudencia de antaño, que inicialmente se detuvo a conceptualizar las medidas de efecto equivalente.

...

21 STJUE, de 1 julio de 1969, *Sociaal Fonds Diamantarbeiders* (As. C -2/69 y 3/69, Rec., p. 321), apart. 8.

22 STJUE de 14 de diciembre de 1962, *Comisión/Gran Ducado de Luxemburgo y Reino unido* (As. C-2/62 y 3/62, p. 284).

23 STJUE, de 1 de julio de 1969, *Sociaal Fonds Diamantarbeiders* (As. C- 2/69 y 3/69, Rec. p. 322), apart. 18.

Con lo anterior se vislumbra que los juristas no corrieron riesgos al permitir el establecimiento de medidas que, en un principio, no provocasen discriminación; pero, quizás, en un futuro sí, surtiendo para entonces un efecto proteccionista real. Precisamente por ello, el Tribunal entra a prohibir aquellas medidas que, bajo el ropaje de otras denominaciones o establecidas mediante procedimientos distintos, conduzcan a los mismos resultados discriminatorios o protectores que los derechos de aduana.<sup>24</sup>

Es notoria la aprensión del Derecho comunitario con relación a las libertades comunitarias; pese a su vulnerabilidad, el Tribunal<sup>25</sup> entiende que los Arts. 95 y siguientes del Tratado no amplían el concepto de exacciones de efecto equivalente a los impuestos cuando, al momento de su exigibilidad, no existan productos nacionales comparables con los de procedencia de otro país miembro; por lo que no habría lugar a beneficios para el competidor ni perjuicios para el importador. Es decir, estos preceptos no atienden la discriminación potencial, siendo que una discriminación potencial tiende a hacerse real “cuando las circunstancias del mercado cambiasen y surgiesen productos nacionales (o no nacionales) que entrasen en competencia con aquellos que soportan la exacción” (MARTOS GARCÍA, 2012, p. 60).

En las circunstancias expuestas, ningún Estado miembro puede valerse de tributos ambientales con efectos equivalentes a derechos de aduanas (gravámenes de paso por frontera) para conservar su medio ambiente de productos intracomunitarios con incidencia negativa sobre el entorno natural, so pena de incurrir en sanciones comunitarias.

### 2.1.2 PROHIBICIONES A TRIBUTOS INTERNOS DISCRIMINATORIOS

A las dos figuras antes expuestas se suman los tributos internos discriminatorios, así denominados por gravar los productos importados con tributos superiores a los que gravan los productos nacionales. También los describe la jurisprudencia del Tribunal<sup>26</sup> como exacciones de efecto equivalente, en la medida en que la ventaja proporcionada a los productos nacionales gravados compense íntegramente o en parte la carga que aquellos soportan, anulando, por tanto, la misma.

...

<sup>24</sup> STJUE de 14 de diciembre de 1962, *Comisión/Gran Ducado de Luxemburgo y Reino unido* (As. C-2/62 y 3/62, p. 283)

<sup>25</sup> STJUE, de 1 julio de 1969, *Sociaal Fonds Diamantarbeiders* (As. C -2/69 y 3/69, Rec., p. 323), apart. 20. Corren la misma suerte los impuestos que gravan del mismo modo los productos nacionales similares o comparables, y en ausencia de productos nacionales comparables, la doctrina del Tribunal extiende la medida a aquellas figuras que se incluyan dentro del ámbito de la tributación general interna o estén destinadas a compensar las contribuciones interiores dentro de los límites establecidos por el Tratado.

<sup>26</sup> STJUE de 17 de setiembre de 1997, *Fricarnes* (As. C-28/96, Rec., p. I-4953), apart. 33, 1). b).

Como estas figuras se caracterizan por la protección que revisten a la producción nacional, la prerrogativa que resulta de ellas se muestra en equilibrio con la carga fiscal que soportan los bienes nacionales, cuestión que pone en desventaja los productos importados.

Antes de tildar un tributo interno de discriminatorio, resulta importante su revisión en cuanto a los elementos estructurales que lo integran, esto es, el hecho imponible, la base gravable y que esté fundamentado en criterios de gravamen objetivos. Aunque los requisitos planteados se muestren acordes con las condiciones para no declararlo discriminatorio, habría que evaluar los incentivos fiscales que incorpora el tributo, pues es posible que las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones o devoluciones anulen la cuota tributaria final de la producción nacional, gravando de manera exclusiva los productos de paso por la frontera (MARTOS GARCÍA, 2012, p. 60).

Las medidas de efecto equivalente a los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente son supuestos diferentes en marco del Derecho comunitario. Las primeras abarcan todo un elenco de manifestaciones de la actividad misional del Estado, mientras que las segundas son cargas pecuniarias (STOFFEL VALLOTTON, 1987, p. 73). Como observamos, las exacciones son más delimitadas y específicas, y representan sustantivamente a las figuras fiscales, equiparables al mismo tiempo, con los tributos internos discriminatorios, estos últimos declarados por el Tribunal<sup>27</sup> complementarios a las disposiciones de derechos de aduana y a las mismas exacciones de efecto equivalente.

El Tribunal, al calificar las dos figuras aludidas de complementarias a los tributos internos discriminatorios, consta la diferencia de los tres conceptos; y en un Estado miembro, de detectarse la existencia de un instrumento fiscal contrario al Tratado, será una exacción de efecto equivalente o un tributo interno discriminatorio, “pero no por ambos motivos al mismo tiempo” (GONZÁLEZ GONZÁLEZ, 1999, p. 153), precisamente porque difiere el uno del otro, como hemos apuntado. No obstante, ambas situaciones ocasionan discriminación por cuestión de la procedencia de los bienes, una prohibición recogida en el Art. 12 del Tratado constitutivo de la Comunidad, que reza sobre el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad.

Las dos figuras jurídicas enunciadas son distintas en su esencia, de todos modos la jurisprudencia del Órgano judicial comunitario advierte que el hecho de que un Estado miembro no produzca los mismos bienes objeto de importación no lo faculta a imponer derechos a la importación. Y aunque son prohibiciones de paso por la frontera, incurrirán en la misma prohibición en el evento que discriminen productos de otra región del territorio nacional.

...

27 STJUE de 8 de noviembre de 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten, Gemeindebetriebe Frohnleiten GmbH & Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft* (As. C-221/06, Rec., p. I-9677), apart. 30.

Ahora bien, ¿por qué las prohibiciones de tributos internos discriminatorios repercuten en la tributación ambiental? Como se sabe, los tributos ambientales gravan bienes y productos nocivos ambientalmente hablando, bajo el mecanismo de aplicación de mayores tipos impositivos, preferiblemente. Gravar con más intensidad los productos no amigables con el entorno natural (gravámenes diferenciados<sup>28</sup>) constituye una práctica normal cuando se busca modificar la conducta del agente económico contaminante,<sup>29</sup> cada vez que las pautas de consumo se alteren positivamente, esto es, marchen en dirección al entorno natural. Al tiempo que resultan incidentes en la adopción de tecnologías afectas al medio por parte de productores y fabricantes.

No lograr lo apuntado resta efectividad a la tributación ambiental, porque se perdería su fin orientador u ordenador. La normativa comunitaria es rigurosa respecto al cumplimiento de las condiciones mínimas de fabricación de todo tipo de productos. Aun así, un Estado miembro puede considerar de riesgo ecológico determinado producto introducido por otro Estado de la Unión. De justificarse una restricción a la importación, exportación o tránsito por razones de protección del medio ambiente, las disposiciones nacionales no serán motivo de objeción, establece el TUE (Art. 95.4) a manera de excepción.

### 2.1.3 RESTRICCIONES CUANTITATIVAS AL TRÁFICO INTRACOMUNITARIO

Antes del Tratado de Roma, en la frontera intracomunitaria, mediante normalizaciones que significaban barreras físicas y técnicas, se limitaba la cantidad o el valor de los productos a importar o, en algunos casos, a exportar. Estas restricciones, cuando recaen sobre las importaciones, producen distorsión en el mecanismo de mercado, pues les impiden a los agentes económicos llevar a cabo los planes de consumo inicialmente trazados.

La consecución de un verdadero mercado único condujo a eliminar todas las medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas al tráfico intracomunitario, prohibición ahora consagrada en los Arts. 28 y 29 del TUE. Disposiciones calificadas por el TJUE de

•••

<sup>28</sup> Borrero Moro (2001) explica que, las “diferenciaciones en las cargas fiscales que inciden sobre las actividades económicas, las materias primas o el consumo que se produce en cada uno de los Estados miembros (...) pueden llegar a afectar el principio de libre circulación de bienes, provocar distorsiones de la competencias, vulnerar la prohibición de tributos internos discriminatorios o la prohibición de otorgar ayudas de Estado. De ahí, la preocupación por armonizar en determinados casos su establecimiento”. Diferenciaciones que pueden darse en el tipo de gravamen, en una distinta base imponible o una gestión diferente del tributo.

<sup>29</sup> Piña Garrido (2011) no comparte que la regulación que se da, por ejemplo, con los tributos propios discrimine a los ciudadanos comunitarios, puesto que ello llevaría a “suponer la creación de obstáculos al mercado interior europeo, limitando así el ejercicio de las libertades de establecimiento, residencia o circulación de bienes, servicios, capitales y personas”. El autor opina que “la protección del medio ambiente debe situarse en pie de igualdad con el libre intercambio y la libre competencia entre los Estados”.



carácter transitorio<sup>30</sup>, pues las restricciones al mercado interior, de momento, como lo exponen Calderón Carrero *et al* (2009, p. 671), no resultan problemáticas para el Derecho comunitario, porque fueron abolidas por los EE.MM., algunas, incluso, señala el autor, antes de la entrada en vigor del Tratado de la Comunidad Europea; esto nos explica la ausencia de una prohibición tajante: “quedan” en la disposición Comunitaria, y que más bien se tenga un término vaticinador —“quedarán”—, por si uno de los Estados llegase a adoptar medidas obstaculizadoras del tráfico intracomunitario.

En el evento de que los EE.MM., con la expedición de su normativa comercial, obstaculicen, directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario, el TJCE indicó que constituirán medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas.<sup>31</sup>

#### 2.1.4 LA CLÁUSULA STAND—STILL

La política común de transporte, al tener por objetivo propender a la unión de fronteras entre EE.MM., de forma que la libre circulación de personas y bienes sea una realidad, también está protegida; su blindaje lo proporciona la cláusula Stand—still. Esta cláusula, a la que se refiere el profesor Chico de la Cámara (2004, p. 32 y 33), tiene asiento en el Art. 75 del TUE, que obliga a suprimir las discriminaciones que un transportista llegase a aplicar, de modo diferente, a las mismas mercancías y a las mismas relaciones de tráfico, de precios y condiciones de transporte por razones del país de origen o del destino de los productos transportados.

Esta cláusula, una medida de carácter general, aplicable a las disposiciones sectoriales, cuyo contenido del Derecho anglosajón se transcribió al Derecho interno, implica, entonces, un compromiso de no imponerle medidas restrictivas al comercio pasada una determinada fecha, congelándose de este modo los compromisos mínimos suscritos; punto en donde se refleja el componente temporal que distingue a este tipo de cláusula (MORENO GARCÍA-CANO & PLAZA TEJERA, 2009, p. 105).

La cláusula Stand—still también está presente en la prohibición de nuevas medidas restrictivas impuestas por los EE.MM. que, en protección de sus monopolios de mercancías, —bien en el proceso de fabricación, bien en el de producción o distribución al por menor— obstaculicen las condiciones de abastecimiento y de mercado, o que limiten el alcance de los artículos promulgadores de la prohibición de los derechos de aduanas y de las restricciones cuantitativas entre Estados (MIRANDA PÉREZ, 2003, p. 244).

#### 2.1.5 AYUDAS DE ESTADO

Por último, y para ir concluyendo con este epígrafe, haremos una breve revisión a la prohibición

...

<sup>30</sup> STJCE, de 19 de diciembre de 1968, Asunto 13/68, Rec. 1968, Salgoil, p. 253.

<sup>31</sup> STJCE, de 11 de julio de 1978, Asunto 8/74, Rec. 1974, Dassonville, p. 387.

de otorgar ayudas de Estado; una figura que pertenece al paquete de medidas que describe el Derecho europeo (Art. 107, Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, TFUE, en adelante) como limitantes de la política de mercado común.

Es oportuno precisar que una ayuda estatal —independientemente de la medida empleada—, en sí misma no constituye una medida prohibida; para que se clasifique dentro de las medidas prohibitivas, es fundamental que sea otorgada en favorecimiento de determinadas empresas o producciones (Art. 87 TUE), y que, además, la dádiva falsee o amenace con falsear la competencia para que sea considerada incompatible con el mercado interior, por cuanto afecta el intercambio comercial entre EE.MM.

Hemos dicho que una ayuda estatal no se clasifica necesariamente como medida prohibida, al tiempo que no toda asistencia de un Estado se ajusta a una ayuda estatal;<sup>32</sup> para que eso concurra se requiere la convergencia de: i) una ventaja económica o financiera; ii) selectividad entre determinadas empresas o producciones; iii) la imputación de una medida al Estado o que se incurra en transferencia de fondos estatales; y, por último, iv) un falseamiento de la competencia, o que se tienda a ello y que esto afecte los intercambios comerciales.<sup>33</sup>

Advertido lo anterior, el TJ ha precisado que toda medida destinada a eximir, parcial o totalmente, las cargas económicas resultantes de la aplicación normal del régimen o el sistema general a las empresas de un sector determinado es constitutiva de ayuda estatal y no requiere justificación en la naturaleza del sistema general que lo contemple.<sup>34</sup> También recordó “que la prohibición de principio de las ayudas de Estado no es absoluta ni incondicional”;<sup>35</sup> y no puede serlo cuando el mismo Tratado (Art. 92.1) autoriza a la Comisión a apreciar la compatibilidad o incompatibilidad con el mercado común de las ayudas de Estado.

La Comunicación (98/C 384/03) expresa que la naturaleza o economía del sistema fiscal es un criterio que justifica una ayuda de Estado de carácter selectivo. Es por ello que el Tratado declara como compatibles con el mercado común aquellas ayudas de carácter social

...

32 En los mismos términos se expresó el TJUE, al señalar que “no significa que todas las ventajas otorgadas por un Estado constituyan ayudas”; sin embargo, afirma el Alto Tribunal que una ayuda será “tanto si se financia con fondos estatales como si no”; independientemente que “sea trate de “ayudas otorgadas por los Estados” o concedidas “mediante fondos estatales”, distinción que, como explica el máximo Órgano, tiene por “único objeto (...) incluir en dicho concepto las ventajas concedidas directamente por el Estado, así como las otorgadas por medio de organismos públicos o privados, designados o instituidos por el Estado”. STJCE de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra AG (C-379/98, Rec., p. I-2181), apartado 58.

33 Cuatro elementos que la profesora Moreno González (2011) sintetiza para que una ayuda se clasifique como estatal.

34 STJUE, de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión (Asunto 173/73, Rec. p. 333), apart. 333.

35 STJUE, de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien P. GmbH y Wietersdorfer & P. Z. GmbH contra F. für Kärnten (C-143/99, Rec. p. I-8393), apartado 30.

y las destinadas a atender las consecuencias de los desastres causados por la madre naturaleza, así como las derivadas de acontecimientos que ocurran excepcionalmente. No obstante, también expresó que algunas ayudas de carácter económico “podrán” ser, también, compatibles con el mercado común; refiriéndose a las designadas a atender el desarrollo de regiones en condiciones precarias; las destinadas a la realización de proyectos importantes de interés común europeo; las que facilitan el desarrollo de ciertas regiones o actividades económicas; y las que se dediquen a promover la cultura y la conservación del patrimonio.

Al contrario de lo que se pensaba, cualquier Estado miembro es libre de dictar una medida de esta categoría, entre otras razones, porque contribuye a dar coherencia al régimen tributario y, por qué no, a promover un crecimiento económico sostenible.

De acuerdo con lo expuesto, la Comunicación de la Comisión (98/C 384/03), expresa que la capacidad de los EE.MM. de escoger la política económica que juzguen más apropiada, o la facultad para repartir como lo estimen oportuno, la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción no se ve limitada por las condiciones a cumplir para que una medida no constituya ayuda de Estado prohibida; pues esclarece que “el carácter diferencial de determinadas medidas no implica necesariamente que sean ayudas estatales. Tal es el caso de medidas cuya racionalidad económica las hace necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal”. Eso explica —observamos de la Comunicación— que “la Comisión examina la compatibilidad de las ayudas no en función de su forma, sino de sus efectos”.

Al respecto, encontramos oportunas las palabras de la profesora Uriol Egido (2004, p. 4), que, apoyada en la doctrina del TJUE,<sup>36</sup> exclama su desacuerdo en que una medida se juzgue como ayuda de Estado observando únicamente los efectos que surte sobre la competencia. Según su apreciación, “una medida tributaria que sea exigencia de un principio material de justicia (...) no tiene por qué considerarse selectiva y, por tanto, incompatible con el mercado común”; toda vez que, si una ayuda de Estado goza de un alcance general<sup>37</sup>

...

<sup>36</sup> STJCE de 29 de abril de 2004, *Países Bajos/Comisión* (As. C-159/01).

<sup>37</sup> La Comunicación de la Comisión (98/C 384/03), relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, señala como medidas no constituyentes de ayudas de estatales las siguientes, siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones:

“- Las medidas de pura técnica fiscal (fijación de los tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de aplazamiento de pérdidas; disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal),

- Las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y del desarrollo, medio ambiente, formación y empleo)”.

y no de un carácter selectivo, se encuadra como compatible con el mercado común. La autora se refiere a los principios de justicia material, ya que son los encargados de garantizar el cumplimiento de los derechos fundamentales y de permitir que el Derecho transcurra en armonía y de acuerdo con la justicia que imparte la Carta Magna (DE PERALTA Y CARRASCO: 2003, p. 446).

En principio, la distinción selectiva, producto de la diferencia de trato, marca la pauta para declarar una ayuda carente de justificación. Llama la atención que no sean precisamente los efectos que produce sobre la competencia. Con ello corren riesgo los incentivos fiscales, de por sí selectivos, en la medida que el administrado tributario siga las pautas para obtener el beneficio que la ley fiscal le plantea. Centrada en lo anterior, Uriol Egido (2004, p. 4), estima que, de declararse un incentivo fiscal de selectivo, este “entraría automáticamente (...) al campo de aplicación (...) [del Art. 87.1 TUE] y se podría llegar a una situación en la que se privase al legislador de la potestad de establecer este tipo de normas”.

Ante las estipulaciones referidas, ¿qué significa una ayuda de Estado en términos del TFUE? El TJUE ha concluido que “el concepto de ayuda es más general que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza (...) [,] tienen efectos idénticos”,<sup>38</sup> y “reúne[n] el requisito de especificidad”.<sup>39</sup>

El TJUE —a lo largo de su desarrollo jurisprudencial— deja entrever que la ayuda de Estado no es un concepto cegado, sino que se extiende a todo beneficio que aliviane las cargas de una empresa<sup>40</sup> o de un grupo de ellas, otorgándoles una ventaja competitiva en el mercado. No podrían quedar de lado las exenciones fiscales o cualquier otra figura tributaria empleada en la aminoración de los gastos empresariales,<sup>41</sup> donde una empresa, de no contar

...

<sup>38</sup> STJCE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, *Rec.*, p. I-902), apartado 13.

<sup>39</sup> STJCE de 1 de diciembre 1998, *Ecotrade* (As. C-200/97, *Rec.*, p. I-7926), apartado 40.

<sup>40</sup> La Comunicación (98/C 384/03), especifica que la ventaja a la que se hace alusión “puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:  
-La reducción de la base imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.),  
-La reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.),  
-El aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal”.

<sup>41</sup> Para una reflexión más amplia, ver a Urrea Corres (2007). Esta autora discierne varios preceptos jurisprudenciales del TJCE y concluye que, dentro del concepto de ayuda estatal, está inmersa toda figura que “provoque un *beneficio*” y que aminore los gastos de una empresa. Entre los que no escapan las exenciones tributarias, subrayadas por el TJCE como medidas que, aunque no implican transferencia de fondos

con esos beneficios, estaría en igualdad de condiciones con aquellas que, de momento, no los tienen reconocidos.

Entonces, ¿qué relación tienen las ayudas de Estado con el establecimiento de tributos ambientales? Apuntamos con anterioridad que, para mayor efectividad de la tributación ambiental, la doctrina especializada en el ramo recomienda configurar beneficios tributarios en forma de incentivos,<sup>42</sup> a efectos de animar a los sujetos pasivos a realizar inversiones en tecnologías limpias o alternativas.

Ante la circunstancia puntualizada, y tras el hecho de orientar las decisiones de empresarios y consumidores (características de ordenación) contrarias a la protección del medio ambiente; de actuar en función de comportamientos económicos favorables al contribuyente, financiando la renovación de instalaciones que apuntan a la mejora del medio natural, mediante la concesión de exenciones,<sup>43</sup> no cabe duda de que la figura tributaria ambiental plantea serios problemas frente a las exigencias del Derecho comunitario, porque se encuadra como un conjunto de medidas entorpecedoras del normal funcionamiento del mercado común;<sup>44</sup> de ahí que recíprocamente tildemos el Derecho originario de contemplar límites que frenan su desarrollo.

...

estatales, colocan a las empresas beneficiadas en una situación financiera más favorable que el resto de los contribuyentes; por esa razón, afirma el Alto Órgano Comunitario, constituye una ayuda de Estado en los términos del Tratado. STJCE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, *Rec.*, p. I-908), apartado 14.

- <sup>42</sup> La exención es el incentivo recomendado. Se ha encontrado que esta figura tributaria logra paliar los efectos negativos de los tributos ambientales, sobre todo en circunstancias relacionadas con la pérdida de competencia de las industrias nacionales. Borrero Moro (2001), Cristóbal, *Límites del Derecho*, cit. (n. 26) p. 25 n. 193. Las exenciones tributarias clasifican como incentivos a la inversión, bajo la figura de beneficios fiscales incorporados en tributos ordinarios, y como ayudas de funcionamiento cuando corresponden a beneficios fiscales erigidos en tributos ambientales; es la categorización que aporta el profesor Chico de la Cámara (2004).
- <sup>43</sup> En ese orden de ideas, las exenciones ambientales están en principio prohibidas por la disposición del Art. 87.1 TCE. Respecto a las exenciones ambientales aplicadas a productos, BORRERO MORO (2001) opina lo contrario, considera que si éstas se extienden a productos procedentes de otros Estados Miembros no encuadran como prohibidas en términos del Art. 87.1 TCE, lo importante – afirma – es que no se produzca diferenciación entre productos nacionales e importados, pues de ese modo no habría afectación de los intercambios comerciales.
- <sup>44</sup> Algo inconcebible. Es momento de que las libertades básicas del Tratado y la política de medio ambiente no rueden por separado, es hora de que impere la compatibilidad entre ellas. Ortiz Calle (2004) razonablemente opina que “si el medio ambiente es un principio general inspirador de cualquier acción comunitaria, la mera afectación de alguna de las libertades básicas del Tratado por un tributo ecológico no (...) [justifica] expulsar del ordenamiento jurídico a una medida estatal de naturaleza tributaria que aspira a alcanzar un nivel de protección más elevado que lo exigible por las normas del Derecho Comunitario; porque, en definitiva, la protección del medio ambiente no se encuentra en inferior jerarquía”.



### 2.1.5.1 EL CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO EN FUNCIÓN DE LOS EFECTOS QUE PRODUCE

Ya hemos tenido ocasión de caracterizar las ayudas de Estado. Ahora nos detendremos a examinarlas en función de los efectos que producen.

Las ayudas de Estado, en principio, son incompatibles con el mercado común (Art. 87.1 TUE); pero, como excepción a toda regla general, el apartado 2 del Art. 87 TUE define algunas medidas siempre compatibles; mientras que el Art. 87.3 TUE lista las ayudas que la Comisión puede determinar compatibles con el mercado. No obstante, existen otras medidas que, por circunstancias excepcionales, el Consejo puede declarar compatibles (ORTEGA GUÍO, 2012, p. 3 y 5). Entendemos que de ello se desprende el criterio jurisprudencial respecto al apartado 1 del Art. 87 TUE, donde se precisa que esta disposición “no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos”,<sup>45</sup> siendo lo mismo, en función de las consecuencias finales que produzca; dando a entender dicho pronunciamiento que si la medida empleada, sea cual sea, provoca una afectación del mercado interior, de entrada se configura como prohibida.

Admitidas estas premisas, el Órgano jurisprudencial de la UE, en aras de no obstaculizar el desarrollo de la política económica de los EE.MM., ha dictaminado que no constituyen medidas de ayuda:<sup>46</sup>

- Una tarifa preferencial, cuya implementación esté justificada en motivos de tipo económico.
- Las prácticas que respondan a fines políticos, justificadas, objetivamente, en razones comerciales.

### 2.1.5.2 LA COMISIÓN Y SU ROL EN LA EVALUACIÓN DE LAS AYUDAS DE ESTADO

Ya decíamos que las ayudas de Estado no están de entrada prohibidas, deben reunir los requisitos que describe el Derecho originario para no quedar desaprobadas por la Comisión. Como lo transmite la Comunicación (98/C 384/03), el principio de incompatibilidad con el mercado de la Unión y las excepciones que presenta el Derecho originario se aplican a las ayudas bajo cualquier forma y, en particular, a las medidas fiscales; correspondiéndole a la Comisión examinar permanentemente los regímenes de ayuda existentes entre los EE.MM., a fin de recomendar las más apropiadas, que den vía al desarrollo progresivo del mercado

45 SSTJUE, 26 de septiembre de 1996, *República francesa contra comisión* (As.C-241/94, Rec., p. I- 4575), apart. 20 y de 2 de julio de 1974, *Gobierno de la República Italiana/ Comisión* (As.173/73, Rec., p. 332), apart. 27.

46 STJUE, 29 de febrero de 1996, *Reino de Bélgica/ Comisión* (As. C-56/93, Rec., p. I-790), apart. 79.

interior (Art. 88.1 TUE). Esta facultad, aunque necesaria, seguramente no es más importante que la competencia de apreciar una ayuda para admitirla como excepción a la prohibición general del apartado 1 del Art. 87 TUE, por eso su responsabilidad está orientada a aclarar y reforzar la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales con carácter fiscal.

La facultad de apreciación en que se circunscribe la Comisión está fundamentada en el Art. 87.3 TUE, que busca desarrollar el objetivo general del Art. 87 TUE, citado por la doctrina jurisprudencial y al que le atañe como propósito fundamental “evitar que los intercambios entre Estados miembros resulten afectados por las ventajas otorgadas por las autoridades públicas que, bajo cualquier forma, falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”;<sup>47</sup> es decir, a la Comisión le compete la tarea de reducir el falseamiento de la competencia en el mercado único. Una función que la Comisión no ejerce a cabalidad, pues su poder de autorización se percibe entorpecido con la exención previa de determinadas categorías de ayuda, como un régimen previamente aprobado por el Derecho europeo: un Estado, para ratificar una ayuda *uti singuli*, no requiere notificarla ante la Comisión para obtener su autorización (PÉREZ RIVARÉS, 2011, p. 2).

Una función nada fácil de desempeñar; el mismo TJ aduce que el proceso “plantea problemas que implican la consideración y apreciación de hechos y circunstancias económicas complejas y que pueden variar rápidamente”.<sup>48</sup> Entre esas consideraciones y apreciaciones se apuntan los principios constitucionales rectores de cada sistema impositivo, de observación y respeto por parte de la Comisión a la hora de dictaminar la incompatibilidad de una ayuda. Así, una ayuda puede ser compatible con el mercado común al derivar de los principios fundadores o directivos de los sistemas tributarios nacionales, por el hecho de descansar en ellos o en la naturaleza o economía del sistema fiscal (URIOL EGIDO, 2004, p. 4).

Tan pronto como la Comisión oficialice la incompatibilidad de una ayuda con el mercado único, el Estado emisor deberá suprimirla o modificarla de manera perentoria; sin perjuicio de acudir al Tribunal de Justicia si el Estado de que se trate no actúa con la diligencia que el caso amerita.<sup>49</sup> A no ser que correspondan a diferencias objetivamente justificadas, pues, en dicha situación, el Art. 95 TUE no obliga a los EE.MM. a suprimirlas.<sup>50</sup>

El Art. 5 del Tratado estipula que la Comunidad actuará dentro de los límites de sus competencias atribuidas y solo intervendrá en aquellas que no sean de su ámbito, en la medida

...

<sup>47</sup> STJUE, de 2 de julio de 1974, *Gobierno de la República Italiana/ Comisión* (As.173/73, Rec., p. 332), apart. 26.

<sup>48</sup> STJUE, de 14 de febrero de 1990, *República Francesa/Comisión* (As. C-301/87, Rec., p. I-355), apart. 15.

<sup>49</sup> STJUE, de 2 de julio de 1974, *Gobierno de la República Italiana/Comisión* (As.173/73, Rec., p. 330), apart. 16.

<sup>50</sup> STJUE, de 2 de abril de 1998, *Outokumpu* (As. C-213/96, Rec., p. I-779), apart. 40.

en que los EE.MM. no logren alcanzar las acciones pretendidas de manera eficiente; esto nos da argumentos para afirmar que la función de apreciación de la Comisión no es cuestión caprichosa. La desarrolla en cumplimiento de las directrices comunitarias y en ningún momento ejerce el papel de ente supervisor de las intervenciones estatales, extralimitándose en funciones, puesto que la misma normativa de la Comunidad lo evita.

El hecho que no haya intervención marcada por parte de la Comunidad en materia de ayudas agrada a la doctrina especializada en el ramo (ORTIZ CALLE, 2004, p. 67), pues ve una oportunidad a alcanzar por parte de los EE.UU., incluso una oportunidad de superar los estándares medioambientales exigidos por el Derecho de la Unión, con sus propios mecanismos y medios legales; además, contribuye al cumplimiento misional de la Comunidad, que es promover un crecimiento sostenible y no inflacionista que respete el medio ambiente, como lo precisó el TJ.<sup>51</sup> Así, la exigencia de protección del componente medioambiental, uno de los objetivos comunitarios pretendidos que recoge el Art. 174 del Tratado, se cree, en consecuencia, que contribuya a la declaratoria de compatibilidad de algunas ayudas de Estado con el mercado común (CHICO DE LA CÁMARA, 2004, p. 40).

El rol de la Comisión en el campo de las ayudas ha sido clave. La falta de precisión sobre las limitaciones que imponen las disposiciones comunitarias fuente, mediante unos instrumentos atípicos, denominados comunicaciones, presenta sistemáticamente y a la manera de su entender, precisiones en la aplicación de las ayudas a efectos de ofrecerles, a los EE.MM. y demás interesados, una idea clara y coherente de lo que se exige (PÉREZ RIVARÉS, 2011, p. 3 y 4).

## 2.2 LÍMITES EMANADOS DEL DERECHO DERIVADO

No es desconocido que la gama de normas que componen el Derecho derivado en muchas ocasiones son óbice en el intento de establecer tributos ambientales, como lo veremos en los apartados siguientes.

### 2.2.1 DIRECTIVA 92/81/CEE

#### a) Exención de hidrocarburos en el impuesto especial armonizado

Una de las primeras cuestiones entorpecedoras de la tributación ambiental se refiere a la exención sobre la utilización de hidrocarburos en el impuesto especial armonizado que la Directiva 92/81/CEE autoriza, es decir, con el hecho de solamente admitir que se graven los hidrocarburos utilizados como carburante o combustible para calefacción y los hidrocarburos empleados como carburante en la navegación de recreo privada (art. 8.1 a) y b), respectivamente),

...

<sup>51</sup> STJUE, de 2 de abril de 1998, *Outokumpu* (As. C-213/96, Rec., p. I-1810), apart. 32.

que deja como exentos los que no se empleen en esos menesteres; a pesar que la Directiva 2008/118/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y que derogó la Directiva 92/12/CE, les permite a los EE.MM. gravar los productos energéticos —entre los que cuentan los hidrocarburos— con nuevos impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos no sean contrarios a las normas impositivas que rigen los impuestos especiales o el Impuesto sobre el Valor Añadido - IVA (Art. 1.2).

La restricción respecto a los impuestos ecológicos se hace notoria con la dificultad de conseguir una relación disoluble entre las emisiones generadas y el consumo del producto exento, pues, por mucho que se intente gravar solamente las emisiones, la utilización del producto sale gravado en igual proporción, debido a la relación inherente entre las emisiones objeto de mitigación y el consumo de carburantes, donde lo primero no puede suceder sin lo segundo.

*b) Exención a proyectos piloto de desarrollo tecnológico que estén relacionados con combustibles procedentes de recursos renovables*

Otra restricción que procede también de la Directiva 92/81/CEE y que entorpece el desarrollo de la fiscalidad ambiental está dada en la no autorización a los EE.MM. de aplicar exenciones de los impuestos especiales a todos los proyectos piloto dirigidos a impulsar y desarrollar productos menos contaminantes, pues la prerrogativa se extiende solamente a un tipo de proyectos: aquellos que tengan por objeto el desarrollo tecnológico de productos relacionados con los combustibles obtenidos a partir de recursos renovables (Art. 8.2 d)). Se considera un impedimento al establecimiento de tributos ecológicos porque con ello se estaría coartando la función orientadora de estos gravámenes, al no ser posible la aplicación de la exención de los tipos impositivos de impuestos especiales ambientales a otros proyectos piloto no enmarcados dentro del desarrollo tecnológico de productos combustibles extraídos de recursos renovables; esto es, la Directiva prohíbe que la exención se aplique como medida incentivadora, evitando así que redunde en la reducción de las emisiones de gases contaminantes.

#### 2.2.2 DIRECTIVA 2008/118/CEE: EXIGENCIA AL CUMPLIMIENTO DE FINES ESPECÍFICOS EN LOS TRIBUTOS INDIRECTOS

La Directiva 2008/118/CEE también ha mostrado aires limitadores de la tributación extrafiscal con propósitos ambientales. La condición expresa de que los gravámenes indirectos que los EE.MM. puedan imponer a los productos sujetos a impuestos especiales tengan fines específicos se vuelve un poco compleja a la hora de establecer tributos medioambientales, toda vez que desautoriza sufragar los gastos generales medioambientales o de sanidad con el producto obtenido del impuesto indirecto, por cuanto la finalidad específica del gravamen es entendida, desde del seno del Tribunal de Luxemburgo, como la financiación directa de los costes ambientales que se generan tras el consumo del producto gravado.

### 2.2.3 DIRECTIVA 2004/35/CE: EXENCIÓN DE LOS COSTES PRODUCTO DE MEDIDAS REPARADORAS

La Directiva 2004/35/CE tampoco se queda atrás. En ella se detectan ciertos roces con la figura tributaria ambiental. El hecho de que la normativa comunitaria admita a los EE.MM. que los llamados operadores, es decir, “cualquier persona física o jurídica, privada o pública que desempeñe o controle una actividad profesional o (...) que ostente, por delegación, un poder económico determinante sobre el funcionamiento técnico de esa actividad”, no sufraguen los costes de las medidas reparadoras que se desprendan de daños producto de emisiones o actos explícitamente autorizados, atenta contra el principio contaminador-pagador que fundamenta la tributación ecológica, por cuanto este busca que todo propiciador de costes ambientales los asuma, indistintamente de que las emisiones estén respaldadas por una autorización o no, ya que su formulación no se sustenta en un nivel mínimo o máximo de contaminación.

La declaratoria de exoneración que beneficia a los operadores por no incurrir en culpa o negligencia en las emisiones contaminantes, y que la Directiva en cuestión permite conceder, constituye un óbice para la instauración de tributos ambientales, pues estos inducen a incorporar los costes de la contaminación en el precio de los productos o en alguna de sus etapas de fabricación.

### 2.2.4 DIRECTIVA 1999/62/CE: PREVALENCIA DE LAS POLÍTICAS DE CARÁCTER ECONÓMICO Y SOCIAL RESPECTO A CRITERIOS DE CONSERVACIÓN MEDIOAMBIENTAL

El análisis emprendido sobre las directrices que componen el Derecho derivado, y que tropiezan con los tributos llamados de ordenación, incumbe, en esta ocasión, a la Directiva 1999/62/CE, de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras; la colisión a la que nos referimos se detecta patentemente en la prevalencia de las políticas de carácter económico y social respecto a criterios de conservación medioambiental, cuando la presente Directiva autoriza a un Estado miembro a sostener exenciones o reducciones referente a impuestos sobre vehículos, por razones de política específica o en caso de imperar circunstancias de índole socioeconómica o motivos estrictamente vinculados con la infraestructura (vial) del Estado del que se trate.

Entendemos que las razones de política específica a las que hace alusión la Directiva 1999/62/CE, tienen relación con el componente medioambiental, ya que considera pertinente que los EE.MM., en lugar de aplicar todo un sistema de tasas por utilización de infraestructuras, den aplicabilidad a una tasa que, aunque relacionada con la infraestructura definida en su red de autopistas, plantea la importancia de que esté acoplada a las condiciones concretas de determinadas rutas alpinas.

Así las cosas, las medidas fiscales de carácter medioambiental continúan situándose en plano secundario en un sector tildado como uno de los más perjudiciales con el entorno natural y, sobre todo, con el medio atmosférico.



### 2.2.5 DIRECTIVA 2001/80/CE: LA NO SUJECCIÓN TRIBUTARIA PARA CIERTAS INSTALACIONES DE COMBUSTIÓN

En otro campo, la Directiva 2001/80/CE, de 23 de octubre de 2001, que limita las emisiones a la atmósfera de determinados contaminantes procedentes de grandes instalaciones de combustión, no sujeta a sus disposiciones a varias instalaciones, pese a la obligación que imparte a los EE.MM. de adecuar programas tendentes a reducir progresivamente las emisiones anuales que procedan de instalaciones existentes en su respectivo territorio.

Entre las instalaciones que deja fuera de su ámbito de aplicación figuran aquellas cuya potencia térmica nominal es inferior a 50 MW, indistintamente de que utilicen combustible en estado sólido, líquido o gaseoso. El Art. 2.7 también menciona las instalaciones accionadas por motor diésel, de gasolina o de gas; las instalaciones que empleen hornos de recalentamiento u hornos para tratamiento térmico o bien dispositivos técnicos destinados a depurar los gases residuales por combustión o reactores empleados en la industria química.

Como las grandes instalaciones de combustión se distinguen por contribuir con el agudamiento de las emisiones de dióxido de azufre y de óxidos de nitrógeno al sistema atmosférico de la Comunidad; entrado el 1 de enero de 2016, la Directiva en cuestión, ordena a los titulares de una instalación existente cumplir con los valores límite de emisiones y figurar en el plan nacional de reducción de emisiones. De todas formas, esta Directiva deja entrever que el proceso de producción de energía es más contaminante, pues sujeta a sus disposiciones a todas las instalaciones de combustión destinadas a la producción de energía, con excepción de las instalaciones que, de manera directa, usen productos combustibles en los procedimientos de fabricación.

La Directiva en alusión, entonces, admite la emisión a la atmósfera de cierta cantidad de sustancias contenidas en los gases residuales de instalaciones, durante un determinado período. En función de limitar o reducir al máximo la emisión a la atmósfera de estas sustancias contaminantes, convendría gravarlas con un tributo ambiental, instrumento que, a esos efectos, incluso procede en productos como el diésel, la gasolina y el gas; sin embargo, sería desconocer lo dictado por la Directiva 2001/80/CE, que está de parte de la contaminación permisible. Las instalaciones (infraestructuras) bajo ninguna circunstancia pueden gravarse con tributos ambientales, ya que son objeto de gravamen por otros impuestos directos y reales.

## CONCLUSIONES

Es bien conocido que las CC.AA. han desarrollado en buena parte la tributación ambiental en España. El poder de autonomía financiera del que gozan ha marcado la pauta para ello, más que su obligación constitucional de cuidar y restaurar el medio ambiente, y de su deber, también constitucional, de velar para que los ciudadanos hagan uso adecuado y racional de los recursos naturales; sin embargo, no se trata de una potestad tributaria absoluta, ni desde la

perspectiva constitucional y legislativa, ni desde el ámbito del Derecho originario, la fijación de sus propios tributos, en este caso ambientales, ha estado condicionada y, al mismo tiempo, limitada, por varios preceptos jurídicos.

Iniciando por el Derecho nacional, el Art. 157.2 CE no les permite a las CC.AA. “adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”, mandato que les es más fácil de cumplir en cuestión de los impuestos de naturaleza real, por tratarse de bienes inmuebles *in situ*, que a nivel de impuestos de naturaleza personal, ya que estos los soporta directamente el contribuyente, susceptible de constante cambio de domicilio. Aunque, en materia de impuestos ambientales, no es pertinente hablar de impuestos reales o personales, sino de imposición directa o indirecta, según sea el método de cálculo de la base imponible, siempre que recaigan sobre el transporte, el consumo y vertido de agua, las emisiones de gases, los residuos, la energía no renovable y productos no afectos con el entorno natural.

El precepto constitucional en alusión se circunscribe a dos criterios: territorialidad y no interferencia económica. En materia de tributación ambiental, este último resulta limitante en su desarrollo, ya que la figura fiscal ecológica puede tildarse de obstaculizadora del derecho a la libre circulación de mercancías o de servicios, cuando somete a gravamen el consumo de determinados bienes de producción o el consumo de productos acabados, potencialmente contaminantes.

A la anterior limitante constitucional se suma la dictada por la LOFCA, que imprime prohibición expresa a las CC.AA. de establecer impuestos que recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado (Art. 6.2) y sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales (Art. 6.3); lo que ha dado en llamarse principio de separación. Preceptos que no ostentan finalidad diferente a la de frenar el exceso de poder tributario del legislador autonómico, que se vería reflejado en la duplicidad de hechos impositivos, entorpeciendo de ese modo la justicia tributaria que pregonan el Texto Constitucional.

Así las cosas, el legislador autonómico, para establecer sus propios tributos, puede disponer de los objetos materiales o fuentes impositivas (materias impositivas) que considere conveniente gravar; no obstante, muchas de ellas ya soportan hechos impositivos de corte estatal; además, al igual que el legislador estatal, deben acatar las diferentes exigencias y condicionamientos que depara el Derecho nacional y Comunitario; por eso, la posibilidad de creación *ex novo* de tributos extrafiscales con fines ambientales, por parte de las CC.AA., es bastante reducida.

A fin de modular la conducta de productores y consumidores, la tributación ambiental opta por gravar productos contaminantes con tipos impositivos altos. Así, en el evento que un Estado miembro introduzca productos como los señalados, a otro Estado integrante de la Unión, tildado por aquel de contaminantes del medio ambiente, bien puede entrar a gravarlos con tipos impositivos gravosos, siempre que los productos no sean similares a los

nacionales; de lo contrario, caería en la prohibición del Derecho comunitario de gravar productos de los demás EE.MM. con tributos internos, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares, porque se constituiría en un tributo interno discriminatorio. En ese sentido, ningún Estado miembro puede valerse de los tributos ambientales para obstaculizar las libertades comunitarias.

La tributación ambiental constituye uno de los instrumentos económicos más eficaces en la tarea de proteger el medio ambiente, sin embargo, no debe ser vista como única medida de salvaguarda ecológica. Lo ideal es que se conjugue con otros instrumentos existentes en marco de la política pública ambiental.

En caso de detectarse conductas benéficas, ambientalmente hablando, entre los agentes económicos, es recomendable introducir, o, en su defecto, fortalecer los incentivos tributarios en rigor, que normalmente se configuran en exenciones, deducciones y bonificaciones; previa verificación de que no correspondan a ayudas de Estado prohibidas, es decir, que no constituyan medidas en favorecimiento de determinadas empresas o producciones o que falseen la competencia o amenacen hacerlo, afectando así el intercambio comercial de la Unión.

La serie de prohibiciones que presenta el Derecho comunitario ha sido en obediencia a la protección del intercambio comercial entre EE.MM., que, en el funcionamiento del mercado común, ha constituido la prioridad de la Comunidad; si bien que, en la actualidad, esto ha evolucionado, los objetivos de la política ambiental son también de suma trascendencia, y desde hace unos lustros se desarrollan en armonía con los propósitos de la política económica del Bloque.

#### NOTA

*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”, desarrollada en marco de mi tesis doctoral.*

## REFERENCIAS

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José; SOLER ROCH, María Teresa. *Compendio de Derecho Financiero*. Alicante: Compás, 1991.

BORRERO MORO, Cristóbal. Límites del Derecho comunitario a los tributos ambientales. *Revista Noticias de la Unión Europea*, No. 193, 2001.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel *et al.* *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Valencia: CISS, 2009.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. Límite derivado del Art. 6.2 de la LOFCA para establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas. *Nueva Fiscalidad* No. 3, 2003.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Revista Noticias de la Unión Europea*, No. 237, 2004.

DE PERALTAY CARRASCO, Manuel. Una propuesta para unificar la aplicación de la “justicia material” del sistema arbitral de consumo en el marco de la U.E. *Anuario de la Facultad de Derecho*, No. 21, 2003.

FERNÁNDEZ BRENES, Silvia. Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales. *Foro constitucional iberoamericano*, No. 8, 2004.

GARCÍA NOVOA, César. Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica. *Revista Noticias de la Unión Europea*, No. 274, 2007.

GIRÓN LARRUCEA, José Antonio. *La Unión Europea, la Comunidad Europea y el Derecho comunitario*. Secretariado de Publicaciones, Sevilla: Universidad de Sevilla, 2002.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, Ana Isabel. Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana. In: *La Constitución Española en el ordenamiento constitucional europeo (III)*, XVIII Jornadas de Estudio, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1999.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. Los impuestos ambientales autonómicos: límites derivados del artículo 6 de la LOFCA. *Noticias de la Unión Europea*, No. 327, 2012.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. Algunas consideraciones sobre recargos y tributos propios en la financiación autonómica. *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, No. 33 1998.

MARTOS GARCÍA, Juan Jesús. Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la Unión Europea. Análisis jurisprudencial. *Revista Crónica Tributaria*, No. 144, 2012.

MIRANDA PÉREZ, Armando. *El principio de no discriminación fiscal en la jurisprudencia del tribunal de justicia de las Comunidades Europeas*. Tesis Doctoral, Madrid: Universidad Complutense, 2003.

MORENO GARCÍA-CANO, Luis Óscar; PLAZA TEJEIRA, José Alberto. El futuro de los acuerdos comerciales de servicios. *Revista Tribuna de Economía*, ICE 851, noviembre-diciembre 2009.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina. La prohibición general de ayudas de Estado y el poder tributario de las Comunidades Autónomas de régimen común: ¿es aplicable la jurisprudencia de Azores?. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, No. 14, 2011, Año 27.

ORTEGA GUÍO, Ana. La problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España. *Cuadernos de Formación*, IEF, No. 11, 2012, 15.

ORTIZ CALLE, Enrique. Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente. *Noticias de la Unión Europea*, No. 234, 2004.

PEÑA AMORÓS, María del Mar de la. *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*. Murcia: Universidad de Murcia, Servicio de Publicaciones, 2005.

\_\_\_\_\_. Los límites generales al ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos *Crónica Tributaria* 132, 2009.

PÉREZ RIVARÉS, Juan Antonio. Los efectos jurídicos de las directrices de la Comisión europea en materia de ayudas de estado. *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, No. 21, 2011.

PIÑA GARRIDO, Lilo. El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: Autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (II). *Crónica Tributaria*, No. 139, 2011.

URREA CORREA, Mariola. Ayudas de estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: la doctrina del caso azores y su aplicación a las haciendas forales vascas (comentario a la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006. *República de Portugal/comisión, As. C-88/03*), *Revista electrónica de Estudios Internacionales*, No. 14, 2007.

URIOL EGIDO, Carmen. STJCE.29.4.2004, As. C-159/01: Ayudas de Estado – Exenciones parciales del impuesto sobre los minerales – Principios nacionales de justicia tributaria – Motivación. Instituto de Estudios Fiscales-IEF, 2004.



STOFFEL VALLOTTON, Nicole. La delimitación de la noción de exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en el Tratado CEE. *Revista de Instituciones Europeas*, No. 1, 1987, p. 73.

## **Normativa e instrumentos jurídicos españoles y europeos**

Constitución de España

Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

Ley 35/2003, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, reguladora del “sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (...)”

Tratado de la Unión Europea

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

Directiva 92/81/CEE

Directiva 2008/118/CE

Directiva 2004/35/CE

Directiva 1999/62/CE

Directiva 2001/80/CE

## **Jurisprudencia**

STJUE, 26 de septiembre de 1996, *República francesa contra comisión* (As.C-241/94, Rec., p. I- 4575), apart. 20

STJUE, 2 de julio de 1974, *Gobierno de la República Italiana/ Comisión* (As.173/73, Rec., p. 332), apart. 27.

- STJUE, 29 de febrero de 1996, *Reino de Bélgica/ Comisión* (As. C-56/93, Rec., p. I-790), apart. 79.
- STJUE, de 2 de julio de 1974, *Gobierno de la República Italiana/ Comisión* (As.173/73, Rec., p. 332), apart. 26.
- STJUE, de 14 de febrero de 1990, *República Francesa/Comisión* (As. C-301/87, Rec., p. I-355), apart. 15.
- STJUE, de 2 de julio de 1974, *Gobierno de la República Italiana/Comisión* (As.173/73, Rec., p. 330), apart. 16.
- STJUE, de 2 de abril de 1998, *Outokumpu* (As. C-213/96, Rec., p. I-779), apart. 40.
- STJUE, de 2 de abril de 1998, *Outokumpu* (As. C-213/96, Rec., p. I-1810), apart. 32.
- STJCE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, Rec., p. I-902), apartado 13.
- STJCE de 1 de diciembre 1998, *Ecotrade* (As. C-200/97, Rec., p. I-7926), apartado 40.
- STJUE, de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión* (Asunto 173/73, Rec. p. 333), apart. 333.
- STJUE, de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien P. GmbH y Wietersdorfer & P. Z. GmbH contra F. für Kärnten* (C-143/99, Rec. p. I-8393), apartado 30.
- STJCE de 29 de abril de 2004, *Países Bajos/Comisión* (As. C-159/01).
- STJCE de 13 de marzo de 2001, *PreussenElektra AG* (C-379/98, Rec., p. I-2181), apartado 58.
- STJCE, de 19 de diciembre de 1968, *Asunto 13/68*, Rec. 1968, *Salgoil*, p. 253.
- STJCE, de 11 de julio de 1978, *Asunto 8/74*, Rec. 1974, *Dassonville*, p. 387.
- STJUE de 17 de setiembre de 1997, *Fricarnes* (As. C-28/96, Rec., p. I-4953), apart. 33, 1). b).
- STJUE de 8 de noviembre de 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten, Gemeindebetriebe Frohnleiten GmbH & Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft* (As. C-221/06, Rec., p. I-9677), apart. 30.
- STJUE, de 1 julio de 1969, *Sociaal Fonds Diamantarbeiders* (As. C -2/69 y 3/69, Rec., p. 323), aparts. 8, 18, 20.

STJUE de 14 de diciembre de 1962, *Comisión/Gran Ducado de Luxemburgo y Reino unido* (As. C-2/62 y 3/62, p. 283-284).

STJUE, 2 de abril de 1998, *Outokumpu* (As. C-213/96, Rec., p. I-776), apart. 30.

STC 289/2000, de 30 de noviembre, F.J.4.

STC 37/1987, F.J 14

STC 186/1993, F.J 4 c).

STC 210/2012, de 14 de noviembre, F.J. 4.

STC 210/2012, de 14 de noviembre, F.J.9.

STC 8/1986, de 21 de enero, F.J.3.

STC 150/1990, de 4 de octubre, F.J.5.

STC 37/1981, F.J.1.

*Anayibe Ome Barahona*

DOCTORANDA DEL PROGRAMA 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 Y DEL PROGRAMA DE CONTADURÍA  
PÚBLICA, INVESTIGADORA EN EL ÁREA DE TRIBUTARIA DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y  
ADMINISTRATIVAS DE LA UNIVERSIDAD DE LA AMAZONIA,  
FLORENCIA-CAQUETÁ, COLOMBIA.

*a.ome@udla.edu.co*