

LA COMPLEJA COMPATIBILIZACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO DE BENEFICIOS FISCALES POR MOTIVOS MEDIOAMBIENTALES CON EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

(A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 20 de abril de 2004, sobre los impuestos ecológicos «*Ökosteuer*»)

Violeta Ruiz Almendral
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. EL «DOBLE DIVIDENDO» O DOBLE FINALIDAD DE LOS IMPUESTOS ECOLÓGICOS. 3. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL BVerfG. 3.1. Planteamiento del problema y argumentos de los recurrentes. 3.2. Los argumentos del Tribunal. 3.3. Crítica de la Sentencia. 3.3.1. *Extrafiscalidad y principios tributarios*. 4. ¿QUÉ ES NECESARIO PARA QUE UN TRIBUTO PUEDA SER CALIFICADO DE *EXTRAFISCAL*?. 5. UNA NOTA SOBRE EL PROBLEMA DE LA AFECTACIÓN. 6. COMENTARIO FINAL. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

En una Sentencia muy esperada en Alemania, su Tribunal Constitucional (*Bundesverfassungsgericht*, en adelante: BVerfG) ha declarado acordes con la Norma fundamen-

tal el establecimiento del impuesto sobre la electricidad y el incremento de tipos de gravamen y la reforma operada sobre el que grava algunos productos derivados del petróleo (*Strom- und Mineralölsteuer*) (1), reforma tributaria que en su conjunto reci-

(1) Se trata de la Sentencia: GBVerfG, 1 BvR 1748/99, de 20 de abril de 2004 (www.bundesverfassungsgericht.de, con acceso el mismo día). Las normas impugnadas son la *StromsteuerGesetz*, de 24 de marzo de 1999 (BGBl I, pág. 378), y la *Mineralölsteuergesetz*, reformada el 16 de diciembre del mismo año (BGBl I, pág. 2432), y el 23 de diciembre de 2002 (BGBl pág. 4602), que gravan la electricidad y el petróleo, respectivamente.

bió la denominación de «impuestos ecológicos» (*Ökosteuern*).

El pronunciamiento del BVerfG acerca de estos impuestos había generado una gran expectación porque su establecimiento suscitó un acalorado debate político y doctrinal. La resolución del Tribunal, empero, no ha convencido, y ha sido tachada generalmente por la prensa de «floja» y poco comprometida ya que, se argumenta, no entra en el fondo de lo que implica una reforma tributaria ecológica (2), como se había esperado que hiciera, habida cuenta de la controversia suscitada en su momento.

En concreto, las dudas de constitucionalidad las había provocado el régimen de beneficios fiscales establecido en las correspondientes normas, que otorgan un tratamiento diferenciado a diferentes actividades económicas, con base en criterios objetivos y subjetivos, como su posición en el mercado o la posibilidad de beneficiarse de determinadas medidas para fomentar la inversión, que no sólo hacían dudar de si se estaba produciendo una discriminación prohibida, sino que parecían ser completamente ajenos a la inicial finalidad extrafiscal de estos tributos.

El asimétrico tratamiento tributario desde la perspectiva de las exenciones fiscales, plantea un problema de coherencia con el principio de igualdad que ha sido tratado insuficientemente por la Sentencia, que incluso se aparta, o más bien confunde, la anterior jurisprudencia del propio Tribunal (si bien de otra Sala, la II) vertida al respecto. Pero sobre todo, y además de la necesaria atención que se prestará a este problema, esta resolución nos brinda una excelente oportunidad para reflexionar acerca de los perfiles jurídicos de los impuestos extrafiscales, y concretamente, del difícil encaje de este tipo de imposición con los principios clásicos tributarios, en especial el de igualdad y de

capacidad económica. Asimismo, al hilo de esta Sentencia se plantea la pregunta de qué es necesario para poder concluir que estamos ante un impuesto extrafiscal, y por ejemplo si debe bastar a estos efectos el establecimiento de un gravamen adicional sobre una materia imponible contaminante.

Hasta el momento, el Tribunal Constitucional español (en adelante, TC) sólo ha tenido ocasión de ocuparse de esta clase de tributos en tres ocasiones, y si bien el principio de igualdad ha sido objeto de análisis, quedan todavía algunas preguntas por contestar. Más aún si se tiene en cuenta que en los últimos tiempos han proliferado en nuestro país los denominados impuestos «extrafiscales», muchos de ellos ecológicos aunque también con otras finalidades (3). A esto hay que añadir que la aprobación de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, *Directiva de Energía*) (4), supone un decisivo impulso a la utilización del sistema tributario en la lucha a favor del medio ambiente, materializando el ya conocido principio comunitario «quien contamina paga».

2. EL «DOBLE DIVIDENDO» O DOBLE FINALIDAD DE LOS IMPUESTOS ECOLÓGICOS

Bajo el término *Ökosteuern* se designan tanto la creación del impuesto sobre la electricidad (*Stromsteuer*) como el progresivo incremento de la tarifa del ya existente impuesto sobre los derivados del petróleo (*Mineralölsteuer*). Ambas medidas tributarias se establecen en Alemania mediante la denominada «Ley para el inicio de la reforma tributaria ecológica», de

(2) Como botón de muestra, *vid.* las opiniones vertidas por los periódicos *Handelsblatt*, núm. 77, de 21 de abril de 2004, pág. 9, y *Frankfurter Allgemeine Zeitung* (FAZ), n. 93, de la misma fecha, y pág. 13.

(3) Para un análisis en profundidad del Derecho tributario ambiental, *vid.* HERRERA MOLINA (2000).

(4) *Diario Oficial* núm. L 283 de 31/10/2003 págs. 0051-0070.

1999 (5). El encarecimiento de la electricidad y de los productos derivados del petróleo que resulta de su gravamen por los impuestos ecológicos, debe servir como incentivo para un consumo más racional de estos recursos y, a medio y largo plazo, para el desarrollo de fuentes alternativas de energía.

Adicionalmente, los ingresos generados por el nuevo gravamen se encuentran afectos a financiar la Seguridad Social, de manera que sirven para compensar las rebajas en las cuotas a pagar por los empresarios que fueron establecidas como parte de un paquete de medidas conducente a generar empleo y, en general, contribuir a mejorar la precaria situación económica en que se encuentra Alemania desde hace algunos años. Se trata, en suma, de encarecer el factor medio ambiente, y abaratar el factor trabajo. A este pretendido doble efecto o finalidad de los impuestos ecológicos se hace referencia comúnmente como «doble dividendo» (*doppelte Dividende*). Esta doble finalidad está presente en la estructura del impuesto, concretamente en las exenciones, que como veremos concentran el mayor núcleo de dudas de constitucionalidad de los gravámenes. En todo caso, la tesis del doble dividendo no constituye una novedad de la reforma tributaria alemana, sino que empieza a cobrar fuerza en materia de imposición medioambiental, como pone de manifiesto el considerando 11º de la Directiva de la Energía (6), que señala «los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro (...) podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, si considerasen que la aplicación de este principio de neutralidad Fiscal podría contribuir a la reestructura-

ción y modernización de sus sistemas fiscales, fomentando (...) una mayor protección del medio ambiente y una mayor utilización de mano de obra».

3. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL BVerfG

3.1. Planteamiento del problema y argumentos de los recurrentes

Como se ha señalado, además de gravar la electricidad y los productos derivados del petróleo, las normas tributarias citadas arbitran una serie de beneficios fiscales de factura y justificación diversa:

1. Por un lado, se establecen tipos de gravamen reducidos para algunas empresas que precisen dichos bienes medioambientales para su producción, así como para las actividades económicas forestales, con el objeto de garantizar la posición competencial de estas empresas alemanas en el mercado internacional (artículos 9.III *StromSteuerGesetz* y 25 *Mineralölsteuergesetz*).

2. Por otro, se establece un mecanismo de compensación (*Spitzenausgleich*) de aplicación a empresas productoras o fabricantes (*Produzierende Gewerbe*), que consiste en una reducción aplicable cuando el gravamen soportado por estos tributos ecológicos sea superior a las reducciones previstas en las cuotas de la Seguridad Social (artículos 10 *StromSteuerGesetz* y 25a *Mineralölsteuergesetz*) (7). Se abarata así el factor trabajo a costa del factor consumo, en tanto que éste se considera perjudicial para el medio ambiente.

En cualquier caso, las reducciones se establecen de manera subjetiva, en función del tipo de actividad y con el objetivo tanto

(5) *Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform*, de 24.3.1999 (BGBl. I, 1999, 378); posteriormente reformada por dos leyes: *Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform* de 16.12.1999 (BGBl. I 1999, 2432), y *Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform* de 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4602).

(6) *Vid.* al respecto ORTIZ CALLE (2004), págs. 71 y ss.

(7) En concreto, de las previstas dentro del paquete de medidas de la Ley para el Saneamiento del Presupuesto Federal (*Gesetzes zur Sanierung des Bundeshaushalts*), de 22 de diciembre de 1999 (BGBl I, pág. 2534, y 2542 y ss.)

de garantizar la posición de la actividad económica alemana en el mercado como de no interferir con las medidas de fomento de la inversión y creación de puestos de trabajo. La citada doble finalidad de estos impuestos y, sobre todo, la exención sólo de determinadas actividades han concentrado los reproches de inconstitucionalidad, que han sido formulados por distintos grupos de demandantes cuya nota común es encontrarse excluidos de los citados beneficios fiscales. En concreto, se trata de los siguientes:

(I) En primer lugar (apdo. A.II.1), determinadas empresas dedicadas a la prestación de servicios de refrigeración y de alquiler de congeladores industriales (*gewerbliche Kühlhäusern*) (8) alegaban la infracción del principio de igualdad por no haber sido incluidos entre los beneficiarios de la primera exención, ya que al consistir su actividad en la prestación de servicios, no se considera que precisen la electricidad o los derivados del petróleo *directamente* para la actividad productiva. Por el contrario, sí se benefician de la citada exención aquellas empresas que precisan de dichos congeladores para su actividad (*betrieblichen Kühlhäusern des Produzierenden Gewerbes*), así como determinadas empresas dedicadas a la agricultura y la actividad forestal (*Land- und Forstwirtschaft*). El BVerfG admite el recurso, pese a que las empresas demandantes no son estrictamente sujetos pasivos del impuesto. Sin embargo, se entiende correctamente que en tanto que consumidores finales, soportan efectivamente la carga del impuesto (apdo. A.III.1).

El argumento de las citadas empresas de prestación de servicios de refrigeración es tanto la infracción del principio de igualdad (art. 3.1 de la *Grundgesetz*, en adelante GG) como la distorsión de la competencia y por lo tanto la afectación de la libertad de empresa (art. 12.1 GG), que tiene lugar como consecuencia del distinto tratamiento tributario que se concede a las distintas empresas. Dicha diferencia de trato tendrá previsiblemente como efecto el que aque-

llas empresas que precisan congeladores industriales para su actividad no los alquilen a las demandantes, sino que construyan ellas mismas sus propios congeladores, beneficiándose así de una menor tributación en el impuesto sobre la electricidad, ventaja fiscal que no es aplicable a las demandantes, que por lo tanto se encontrarán en una situación desigual en el mercado, por motivos fiscales. La norma estaría generando así tanto una economía de opción como un efecto directo en el funcionamiento del mercado, reduciendo así drásticamente los incentivos a contratar empresas de refrigeración externas, y generando incluso un cambio de actividad en empresas con gran capacidad de refrigeración, que estarían ofreciendo dicha capacidad extra en el mercado.

Asímismo, sostienen los recurrentes, la finalidad extrafiscal del impuesto no puede justificar el mismo tratamiento, pues la energía eléctrica consumida por una y otra empresa, así como su finalidad, es estrictamente la misma. Por lo tanto, concluyen, no hay razones fiscales (i.e. capacidad económica), ni tampoco extrafiscales (i.e. nivel de contaminación) que puedan apoyar la diferencia de trato.

(II) En segundo lugar (apdo. A.II.2.), determinadas empresas de transporte (9) reclaman también la infracción de los citados principios de igualdad y de libertad de empresa, al que añaden la infracción del derecho de propiedad (art. 14.1 GG). Todas ellas se producirían porque dichas empresas no están incluidas en la exención prevista por la ley del impuesto sobre determinados derivados del petróleo (arts. 25 y 25a MinöStG) para otras empresas que sí precisan de estas materias primas con carácter intensivo. Por lo tanto, el incremento de costes que este impuesto implica colocaría a estas empresas en una posición desventajosa en el mercado, tanto alemán como europeo.

Pero el que nos parece uno de los argumentos más interesantes, es el que atribui-

(8) Recurso 1 BvR 1748/99.

(9) Recurso 1 BvR 905/00.

ye esta discriminación tributaria un efecto «asfixiante» (*erdrosseln*) por considerar que en este caso el contribuyente, que consume derivados para el petróleo en su transporte, no tiene ninguna otra opción. En la medida en que dicha materia prima es imprescindible para la actividad –transporte de mercancías– no cabe un uso más racional. El impuesto es, por tanto, inevitable, y en esa medida, su exacción no reduce el daño medioambiental, limitándose su efecto a incrementar el coste de producción para dichas empresas (párr. 22), afectando además sustancialmente su posición en el mercado, de ahí la infracción de la libertad de empresa consagrada en el art. 12.1 GG (párr. 23).

3.2. Los argumentos del Tribunal

El Tribunal admite los recursos pero aceptando únicamente entrar en el análisis de la infracción del principio de igualdad, por entender que ni la libertad de empresa ni el derecho de propiedad constituyen argumentos de entidad suficiente ni pueden *per se* proteger a los contribuyentes de modificaciones tributarias que afecten a su actividad económica. El legislador, afirma el Tribunal, es muy libre de someter a gravamen determinadas actividades, y no otras, sin que dichos derechos y libertades puedan verse afectados. Por otro lado, entiende que el examen de la afectación de la libertad de empresa debe reconducirse en realidad al principio de igualdad, que es lo que en el fondo están reclamando los recurrentes, al afirmar una posición competencialmente desventajosa frente a otras empresas, esto es, un trato desigual (apdos. B.1.a) y b)).

En relación con la pretendida infracción del principio de igualdad, en primer lugar (C.I.1), recuerda el Tribunal la jurisprudencia general sobre este principio, que vincula de manera especialmente estrecha al legislador (*strengen Bindung*) cuando se trata del tratamiento desigual de grupos de personas, sea directamente, sea como consecuencia del tratamiento desigual de objetos, como sería el caso, donde se diferencia en función de determinadas actividades económicas- (jurisprudencia vertida, entre otras, en:

SS. BVerfG 88, 87, págs. 96 y ss.; 95, 267, págs. 316 y ss.; y 101, 54, pág. 101).

En segundo lugar, reitera asimismo el BVerfG la jurisprudencia sobre el reparto igual de las cargas tributarias, recordando que el criterio de igualdad no viene dado por la finalidad clásica del impuesto de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, sino que es preciso descender a las categorías tributarias en concreto para llevar a cabo tal juicio. De esta manera, en el caso de los impuestos indirectos, no basta con considerar la carga teóricamente atribuida al obligado tributario, sino que por su propia estructura es preciso tener en cuenta quién será el sujeto sobre el que recaerá efectivamente la carga tributaria (S. BVerfG 21, 12, p. 27). Asimismo, y aceptando que, en aras del principio de «practicabilidad», el legislador tributario puede tomar como referente hechos de la vida económica que generalmente reflejan capacidad tributaria, el tratamiento desigual entre estos hechos no puede rebasar una determinada barrera, que evidentemente habrá que examinar caso por caso.

Una vez que ha recordado, para entrar en materia, esta jurisprudencia general, el BVerfG no acepta el reproche de desigualdad alegado por los recurrentes, empleando para ello dos argumentos cuyo común denominador es que poco o nada tienen que ver con el examen en concreto del principio de igualdad en materia tributaria sino que, adelantando conclusiones, pivotan en torno a aspectos, que si bien son inherentes a esta clase de imposición, ni habían sido realmente discutidos por las partes, ni alteran en lo más mínimo la conclusión a la que se pudiera llegar en relación con la igualdad tributaria (apdos. C.I. y C.II):

1. Aceptación general de la *extrafiscalidad* en materia tributaria (C.I.3, C.II.3 y ss.).

Aunque no había sido realmente puesto en duda por ningún recurrente, el Tribunal presta especial atención a la admisibilidad de establecer tributos *extrafiscales* o que pretenden tener efectos de modificación de la conducta (*Lenkungswirkungen*). Así, se afirma que al legislador le está permitido incentivar a los sujetos de manera no obligatoria, mediante el establecimiento de in-

centivos, de los cuales el empleo del tributario no sería sino un tipo más, aunque sea teniendo en cuenta que esta clase de normas no pretende modificar totalmente una conducta o cambiar una realidad, sino que se trataría de medidas complementarias, para acercarse a un fin socialmente protegido.

Exige no obstante el Tribunal que, en estos casos, el fin extrafiscal se encuentre perfectamente identificado en la norma tributaria, de manera que se trate de una «decisión legislativa reconocible» (*erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung*). Asimismo, se afirma, de forma un tanto reiterativa y sin que añada nada a la argumentación, que el legislador en estos casos debe cuidar de que la norma extrafiscal o con fines de ordenación cuide escrupulosamente el principio de igualdad.

En todo caso, es suficiente, para que se verifique la citada finalidad extrafiscal o finalista en el tributo, que se produzca el encarecimiento de un producto como la energía, pues ello genera un incentivo para su ahorro y los consiguientes efectos positivos medioambientales. Puesto que además la citada finalidad extrafiscal se desprende claramente de la exposición de motivos de la norma y los materiales legislativos, donde se apunta la idea de encarecer determinados consumos con el fin de fomentar su ahorro, tanto el fin extrafiscal como su reconocimiento externo se verifican en el caso de análisis, de acuerdo con la tesis del Tribunal (C.II. párr. 66).

2. *Aceptación general de desigualdad en determinadas situaciones* (C.I.1., C.II.2. y 4.b) y ss.).

Sorprendentemente, pues se trata de uno de los aspectos centrales de las tachas de inconstitucionalidad, despacha el Tribunal en pocas líneas la posibilidad de que, dentro de la norma tributaria de ordenación, se establezcan determinados beneficios fiscales para atender «situaciones de competencia especialmente problemáticas». Así, se afirma que si mediante la medida o impuesto extrafiscal el legislador ha logrado generar un incentivo adecuado para un comportamiento más adecuado o acorde con la protección medioambiental, ello no es incompatible con que, en la mis-

ma regulación, se establezcan las citadas medidas compensatorias, en forma de beneficios fiscales (párr. 57).

Y tampoco es incompatible con el citado principio, entiende el BVerfG, que el gravamen tributario recaiga sobre bienes cuyo consumo sirve a una actividad productiva, como sucede en algunas de las actividades aquí tratadas, pues el concepto de impuesto sobre el consumo no se circunscribe al consumo privado, ni al consumo final, sino que engloba un conjunto más amplio, incluyendo por lo tanto el consumo empresarial (C.II.2, párr. 64).

Tanto el impuesto sobre la electricidad como el que recae sobre determinados derivados del petróleo, establecen una diferencia de trato que se produce tanto en función del bien objeto de consumo, como en función del sujeto, o actividad económica, que lo consume. Es esta segunda diferencia, netamente subjetiva, la que claramente ha provocado las mayores dudas de constitucionalidad. Pues bien, el BVerfG trata de solucionar la duda acudiendo a ello al régimen de las subvenciones, o mejor, mencionándolas, pues en realidad nada se afirma en relación con su régimen jurídico. Así, el Tribunal parte de anterior jurisprudencia (SS. BVerfG 17, 210, p. 216; 93, 319, p. 359), de acuerdo con la cual el legislador tiene una amplia libertad de actuación en materia de subvenciones, de manera que puede atender a situaciones especialmente necesitadas, empresas en dificultades, etc., mediante este instrumento de derecho público. Puesto que en última instancia un beneficio fiscal no es sino una modalidad de subvención, se entiende en la sentencia la citada libertad es plenamente aplicable a este caso (C.II.4, párrs. 73 y ss.).

Este punto de partida permite al BVerfG admitir la diferencia de trato entre distintas empresas sin analizar en profundidad los efectos sobre la capacidad económica, o la posición de los sujetos, bastándole para ello realizar valoraciones de carácter general. Así, en general admite todas las diferencias de trato denunciadas por los recurrentes, con base a argumentos como que (1) los beneficiarios de las exenciones son grupos diferenciados e identificables, ya que las diferencias entre ellos se deducen

del tipo, estructura, proceso productivo y posición en el mercado (párr. 77), o como que (2) la desigualdad de trato, que en lo fundamental se centra en el carácter de empresa productora *versus* prestadora de servicios, en perjuicio de estas segundas que no se benefician de ninguna deducción, encuentra plena justificación en la propia naturaleza de la actividad, ya que las productoras de servicios no se encuentran tan expuestas como las primeras a la competencia internacional, debido a que, por su naturaleza, suelen encontrarse en mayor medida vinculadas a un territorio. Lo mismo vale para el resto de diferencias de trato establecidas en las normas (párrs. 78 a 86 –final–).

3. El problema de la afectación.

Otro aspecto controvertido del caso, puesto de manifiesto por los recurrentes al hilo de la discusión acerca de las exenciones, era la íntima vinculación que hacen las normas entre el gravamen soportado por los impuestos y las reducciones de las contribuciones para las pensiones de los trabajadores (*Rentenversicherungsbeträge*). El Tribunal contesta a este reproche afirmando que el hecho de que parte de los ingresos públicos por estos impuestos sean destinados a las citadas reducciones entra también dentro de la libertad del legislador, si bien, recuerda el BVerfG de manera general, que una situación en la que la afectación de los ingresos superase una determinada medida, podría incidir sobre la libertad del legislador presupuestario y ser por tanto inconstitucional, si bien no es ese el caso ((C.II. párr. 61).

3.3. Crítica de la Sentencia

El caso resuelto en la Sentencia del BVerfG de 20 de abril de 2004 pone de manifiesto la dificultad de coherencia los fines

extrafiscales de las normas tributarias con el principio de igualdad tributaria. Lejos de ser un problema exclusivo del Ordenamiento alemán, su relevancia es evidente tanto para el español como para el resto de los países de nuestro entorno, especialmente a raíz de la aprobación de la ya citada Directiva sobre la fiscalidad de la energía, que confirma el papel creciente del sistema tributario como instrumento de apoyo a la consecución de las más diversas políticas medioambientales (10).

3.3.1. *Extrafiscalidad y principios tributarios*

La crítica más evidente que puede realizarse a esta Sentencia, como se viene anunciando, es el insuficiente tratamiento del problema de la igualdad tributaria en las medidas legislativas en liza. La solución propuesta decepciona por dos razones:

1. *En primer lugar*, porque supone una interpretación que se aparta de lo que ya constituía una sólida línea jurisprudencial en Alemania, en relación con este principio, sin que además esté excesivamente claro que constituya una nueva tesis del Tribunal, y no una confusión de la doctrina ya vertida en esta materia.

En efecto, es doctrina reiterada del BVerfG que el legislador puede seleccionar libremente cualquier fuente de riqueza susceptible de ser sometida a imposición (11) con carácter general, y en especial, en el caso que nos ocupa, también tenía libertad para establecer impuestos sobre consumos especiales, dentro del ámbito del artículo 106 de la Constitución (12), con independencia de que tuvieran o no fines de ordenación (13). Ahora bien, una vez hecho esto y configurado el tributo, las modulaciones que se preten-

(10) En relación con la misma, *vid.* el estudio de ORTIZ CALLE (2004), págs. 60 y ss.

(11) Entre otras: véanse las: BVerfGE 105, 17 (46); 107, 27 (47).

(12) Precepto que establece una lista de impuestos y que, también de acuerdo con jurisprudencia reiterada del BVerfG debe ser interpretado en sentido amplio, de acuerdo con el sentido de estos impuestos, y no como figuras tributarias estáticas que no permitirían ninguna libertad al legislador; entre otras: BVerfGE 7, 244 (252). TIPKE (2000), págs. 298 y ss.

(13) WERNSMANN (2004a), pág. 820.

dan llevar a cabo dentro de la estructura del impuesto deben ser coherentes con la materia imponible tal y como ha sido seleccionada (*Belastungsgrund*), de manera que si la regulación tributaria se aparta de la misma deberá motivarlo de manera adecuada y suficiente (14). Es decir, el legislador tributario tiene un ámbito de actuación mucho mayor para seleccionar las materias imposables que para modular la carga tributaria una vez seleccionada (15).

En suma, el Tribunal exige una coherencia *interna* del tributo, a efectos de verificar el cumplimiento de los principios tributarios y, especialmente, del de igualdad. A esta necesidad de coherencia hizo ya referencia en nuestro país J. RAMALLO MASSANET, afirmando que «(L)a relación entre hecho imponible y base imponible es una petición de principio: si se paga una deuda tributaria cuya cuantía deriva de la base imponible y cuya existencia deriva del hecho imponible, aquella base debe referirse a este hecho. Pero esta ligazón entre hecho imponible y la cuantía de la obligación, que implica la ligazón con la base imponible, no sólo es lógica, sino que además es una exigencia del ordenamiento positivo constitucional en cuanto que el mismo prescribe que la distribución de la carga fiscal se haga de acuerdo a la capacidad económica. Si por carga fiscal entendemos la que cada ciudadano soporta, lo que cada uno paga al ente público, resulta que lo que quedará sujeto a la exigencia constitucional mencionada será tanto el hecho que origina la obligación de pagar como el medio de cuantificación de ese pago» (16).

De esta manera, si el establecimiento de un impuesto o gravamen *ex novo* no precisa de mayor justificación, el establecimiento de beneficios fiscales o de supuestos especiales dentro de un mismo impuesto sí pre-

cisa de motivación adecuada, pues de lo contrario se podría producir una infracción del principio de igualdad.

Pues bien, siguiendo esta idea, si, como reconoce la Sentencia, la finalidad de los impuestos ecológicos objeto de la controversia es la protección del medio ambiente, y en concreto el establecimiento de un incentivo para un consumo menor, o al menos más racional, de determinados bienes, entonces el principio de igualdad exige que a igual daño medioambiental, el tratamiento tributario también sea igual, y viceversa. Si no es así, dicha desigualdad debe ser justificada, pues supone una ruptura de la razón del gravamen, de la citada exigencia de coherencia interna del impuesto.

Por ello, aunque la protección de algunas empresas por su tamaño, o por su especial vulnerabilidad a la competencia, pueda claramente constituir un argumento válido, seguramente en la Sentencia no está suficientemente justificado. Y si la infracción del principio de igualdad que supone el tratamiento diferenciado no está motivada adecuadamente, ésta es inconstitucional, por la propia incoherencia o asistematicidad (*Systemwidrigkeit*) dentro de la estructura del impuesto. Y el problema no es tanto que en el caso en concreto esto se produzca, sino que el Tribunal no argumenta su respuesta negativa de manera suficiente (17). Porque el problema de fondo aquí es seguramente el que pone de manifiesto J. HEY: puesto que el impuesto extrafiscal tiene un doble efecto –financiero y de modificación del comportamiento–, requiere también una doble justificación o, expresado de otra manera, ambas finalidades deben verificarse en la estructura del impuesto, tanto la financiera como la extrafiscal (18). Esto tiene relevancia porque la interdicción de arbitrariedad exige que los fines extrafiscales sean evidentes en la norma, y

(14) BVerfGE 105, 73 (112 y ss.).

(15) BVerfGE 93, 121 (136); 99, 280 (290); 101, 132 (138); 107, 27 (47).

(16) RAMALLO MASSANET (1978), págs. 622 y 623.

(17) WERNSMANN (2004a), pág. 821.

(18) HEY (1998), pág. 38.

que un posible tratamiento distinto entre actividades contaminantes también pueda justificarse en dichos fines (19).

Adicionalmente, la justificación del BVerfG induce a confusión, porque introduce un elemento en realidad ajeno a la estructura del impuesto. Así, cuando se señala (en C II 4 c) que los beneficios fiscales establecidos constituyen en realidad subvenciones por vía tributaria (*steuerrechtlich überbrachte Subvention*), nada se aporta a la argumentación la mención a las subvenciones, salvo para servir de débil justificación al tratamiento desigual. En tanto que instrumento de política estatal, se afirma, el legislador es libre de subvencionar determinadas actividades. Pero el problema, como ha señalado R. WERNSMANN, es que el régimen jurídico de las subvenciones es distinto al tributario, por lo que si se emplea este concepto, debería aplicarse también el régimen de las subvenciones (20). Y conviene advertir de que la cuestión no es baladí, porque las subvenciones directas no están sujetas a la reserva de ley, como sí lo están las que se establecen mediante el sistema tributario, a través de beneficios fiscales (21), a lo que hay que añadir que toda reforma tributaria precisa, de acuerdo con el artículo 105.III de la Constitución alemana, de la aprobación del *Bundesrat*, por lo que en suma, las subvenciones que se materializan mediante el sistema tributario tienen mayor resistencia a ser reformadas. Pero el problema es que nada de esto es objeto de consideración por el Tribunal, que únicamente emplea el término subvención para apoyar la argumentación en torno al principio de igualdad, sin hacer por tanto mención alguna al régimen jurídico de las subvenciones.

Por otro lado, tampoco es seguro que acudir al argumento de las subvenciones pueda «salvar» en este caso la desigualdad de trato. Conviene recordar en este sentido la STJCE de 8 de noviembre de 2001 (*Adria-Wien Pipeline GMBH*, Asunto C-

143/99), donde se califican de ayudas de Estado, incompatibles con el Tratado, determinados beneficios fiscales consistentes en la devolución parcial de las cuotas a pagar a empresas intensivas en el uso de energía en un impuesto ecológico sobre la electricidad, si bien se sostiene que no dichas ayudas no serán ilícitas siempre que las mismas sean aplicables a todas las empresas situadas en el territorio nacional, con independencia del objeto de su actividad, es decir, siempre que las citadas ayudas no tengan carácter selectivo. Afirma allí el Tribunal que «*las exigencias de la protección del medio ambiente pueden constituir un objetivo en virtud del cual algunas ayudas de Estado pueden ser declaradas compatibles con el mercado común, de modo que la respuesta (...) sobre la eventual naturaleza de ayuda de Estado de las medidas controvertidas no prejuzga en absoluto su compatibilidad con el Tratado*» (F.J.31), pero se destaca que si lo que justifica una ayuda de Estado en determinados casos es la protección del medio ambiente, el hecho de limitar los beneficios fiscales a las empresas productoras de bienes corporales –y correlativamente negárselos a las empresas de servicios– incorpora una nota de discriminación que puede convertir la ayuda en ilícita «*el consumo de energía en cada uno de estos sectores es igualmente perjudicial para el medio ambiente*» (F.J. 52) (22). Y aunque el caso no sea exactamente igual, porque aquí los beneficios fiscales estaban ligados a factores distintos de la protección medioambiental, interesa destacar que el régimen de subvenciones podrá evitar la aplicación de los parámetros internos de igualdad tributaria, pero seguramente no el del principio de no discriminación en la Unión Europea.

2. *En segundo lugar*, el tratamiento del problema también resulta decepcionante porque el Tribunal ha perdido una muy buena ocasión para entrar en el complejo tema de cómo cohonstar las finalidades

(19) HEY (1998), pág. 40.

(20) WERNSMANN (2004a), págs. 820, 821.

(21) TIPKE; LANG (2002), págs. 711 y ss.

(22) *Vid.* al respecto ORTIZ CALLE (2004), págs. 65 y ss.

extrafiscales de los tributos con la consecución de los principios «tradicionales» en materia tributaria, y en especial la igualdad y la capacidad económica. En efecto, constituye un reproche ya clásico, y se encuentra de alguna manera presente en los argumentos de los recurrentes en el caso de la Sentencia, la dificultad de que un impuesto finalista o extrafiscal pueda cumplir satisfactoriamente los principios clásicos de derecho tributario y especialmente, el de capacidad económica leído en términos de igualdad. Para empezar, por su propia naturaleza e intención, y es que su finalidad principal no es gravar una capacidad económica determinada, sino ordenar la conducta de los individuos (23). A partir de aquí, hay al menos dos opciones teóricas para acomodar esta clase de imposición a la capacidad económica: sostener un concepto muy amplio de este principio, o aceptar que dicho acomodo es diferente, y que los citados impuestos poco o nada tienen que ver con dicha capacidad.

La primera opción ha sido predominantemente seguida por la doctrina española, y adoptada también por el Tribunal Constitucional. Así, se ha aceptado que la capacidad económica se entiende presente en estos tributos aunque pueda ser de forma «potencial» (STC 37/1987, FJ. 13º), o se ha afirmado que en esta clase de tributos el fin perseguido, en concreto por ejemplo, la contaminación, pueden constituir un *índice imperfecto de capacidad económica* (24). También precisamente en relación con la imposición medioambiental, como modelo paradigmático de la imposición extrafiscal, ha habido intentos en la doctrina alemana de construir una capacidad económica a partir de la utilización del medio ambiente (*Umweltleistungsfähigkeit*). La justifica-

ción es la mayor capacidad que demuestra quien no asume el coste infligido al medio, lo que equivale a una utilización gratuita de una parte de sus factores productivos (25). Esta teoría se apoya en un entendimiento distinto de la capacidad económica, no como capacidad de pago sino como capacidad de disponer de riqueza (26).

Estas construcciones han recibido recientemente una acertada crítica de R. WERNSMANN que apunta, por un lado, la imposibilidad de medición de este daño o utilización gratuita del medio ambiente y las dificultades para justificar esta modulación de la capacidad económica en este caso y no en otros donde también se produciría esa utilización (un *pic-nic* en un parque público, etc.) (27). Y por otro lado, que con esta interpretación de capacidad económica siempre que no se grave la citada utilización el resultado equivaldrá a una subvención pública, que tendría que ser adecuadamente justificada para no caer en el terreno prohibido por la normativa europea de las ayudas de Estado, lo que a su vez supondría importantes problemas a efectos de su adecuada valoración monetaria (28).

En suma, la utilización o el daño infligido al medio ambiente tiene un muy difícil encaje en el concepto de capacidad económica. Esto no significa que no se pueda reforzar la protección del medio ambiente, fomentando su utilización racional y limitada, mediante el sistema impositivo. Pero seguramente para ello no es necesario desvalorizar la capacidad económica, pues hay otros principios constitucionales que apoyan una excepción a dicha capacidad con este objetivo (29).

Esto último constituiría la segunda opción, que consiste básicamente en entender que los impuestos extrafiscales no se fun-

(23) VOGEL (1977), págs. 97 y 98.

(24) Véase al respecto: HERRERA MOLINA (2000b), pág. 159.

(25) Estos argumentos en: GAWEL (1999), págs. 374 y ss.; SACKOFFSKY (2000), pág. 2621.

(26) GAWEL (1999), págs. 377 y ss.

(27) Aunque esto se podría solucionar con la propuesta de establecer un mínimo existencial en la utilización del medio, exento de tributación, como propone GAWEL (1999), págs. 380, 381, que sin embargo resulta igualmente complejo de calcular.

(28) WERNSMANN (2004), parágr. 16, pág. 382.

(29) WERNSMANN (2004), parágr. 16, págs. 383 y ss.

damentan en la capacidad económica (30), porque en puridad suponen la utilización del instrumento tributario al servicio de fines propios del Derecho Administrativo (31), por lo que resulta lógico que su estructura no deba orientarse a la capacidad económica. En realidad, más bien suponen una infracción (*Durchbrechung*) (32) de la misma, que debe ser justificada por el legislador (33), lo que resultará cuando se cumplan las siguientes condiciones: 1. Los fines perseguidos por el impuesto son jurídicamente protegibles (34); y 2. la estructura del tributo es adecuada para la consecución del fin, de otra manera, será una discriminación no justificada (35). En este sentido, el legislador deberá atender a aquellos elementos que permiten modular la carga tributaria en función del fin extrafiscal, por ejemplo, en función del daño inflingido al medio ambiente. Estos elementos denominados «de equivalencia» (*Äquivalenzgesichtspunkten*) permiten un amplio marco para el gravamen adicional (36). Esto se deduce de una concepción estricta de la capacidad económica, como capacidad de pago, según se ha defendido más arriba, porque es evidente, como ha señalado entre nosotros C. PALAO TABOADA, que las normas tributarias con finalidad extrafiscal resultarán más difíciles de justificar cuanto más rígida sea la concepción mantenida en relación con el principio de capacidad económica (37).

En fin, su aceptación constitucional no implica que esta modalidad tributaria esté

exenta de problemas, que exigen un esfuerzo adicional por los aplicadores del derecho, y por los tribunales, para hacer encajar el conjunto de principios clásicos en materia tributaria con finalidades en principio externas al fenómeno tributario, como lo es la protección del medio ambiente. Como botón de muestra, será especialmente importante arbitrar sistemas impositivos o medidas tributarias medioambientales que no generen la típica desigualdad de fondo de los impuestos finalistas, consistente en que aquellos contribuyentes con mayor capacidad de pago tendrán siempre la posibilidad de escapar al intento de regulación del comportamiento que se encuentra en la base del impuesto extrafiscal (38).

4. ¿QUÉ ES NECESARIO PARA QUE UN TRIBUTO PUEDA SER CALIFICADO DE EXTRAFISCAL?

Aunque no fuera objeto directo de discusión por los recurrentes, sino sólo tangencialmente, conviene hacer referencia al fenómeno de la extrafiscalidad, pues su tratamiento en la Sentencia del BVerfG en cierto modo también nos parece insuficiente. Reiterando jurisprudencia anterior, sobradamente conocida, recuerda el Tribunal que los impuestos extrafiscales están permitidos, y el hecho de que la obtención de ingresos constituya una finalidad secunda-

(30) TIPKE (2000), pág. 340.

(31) BIRK (1994), pág. 15; KIRCHHOF (1996), pág. 9.

(32) WERNSMANN (2004), parágr. 16, pág. 383 y ss.

(33) BIRK (1994), págs. 14 y ss.; KIRCHHOF (1996), pág. 10.

(34) BIRK (1983), págs. 236 y ss. TIPKE; LANG (2002), § 4, párr. 25. Cosa distinta es que puedan plantear problemas desde la perspectiva del principio de igualdad; a este respecto, véase TIPKE (2000), págs. 345 y ss.; WERNSMANN: 2004, párr. 16, págs. 380 y ss.

(35) BVerfGE 93, 121 (147 y ss.). Recuérdese que el argumento de la inadecuación de la estructura del impuesto para conseguir el fin extrafiscal fue utilizado por la STC 289/2000 para negar el carácter extrafiscal del impuesto balear, ya citado, lo que además sirvió de base para sostener su identidad con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, declarando así la anulación del primero.

(36) WERNSMANN (2004), parágr. 16, pág. 383.

(37) En: PALAO TABOADA (1995, pág. 633). Si bien para este autor esta formulación de capacidad económica en sentido estricto sería escasamente realista.

(38) KIRCHHOF (1999), parágr. 88, párr. 59.

ria (*Nebenzweck*) en la estructura del impuesto no altera su condición de tal (39).

En este caso, la finalidad extrafiscal o de ordenación del comportamiento (*Verhaltenslenkung*) del impuesto se concentra en el encarecimiento de estos productos para fomentar una utilización más racional de los mismos. El comportamiento de los sujetos se pretende modificar incrementando el precio del producto a consumir, finalidad y estructura que admite el BVerfG sin limitación, aceptando además como prueba de extrafiscalidad del tributo que la exposición de motivos de la norma así lo especifique (C.II.3). Puesto que la finalidad –protección del medio ambiente limitando el consumo de productos contaminantes– es protegible y de interés general, también lo es el tributo. Queda así con esta Sentencia abierta de par en par la puerta al establecimiento de impuestos extrafiscales o de ordenación por el legislador (40). Y la pregunta, como se anunciaba al principio, es si es necesaria alguna exigencia adicional para que el tributo pueda englobarse en la categoría de extrafiscal. O expresado de otra manera, si a efectos de la calificación del recurso basta la sobreimposición de materias –comportamientos– potencialmente contaminantes. La cuestión es relevante porque, en última instancia, de la verificación de la concurrencia de los citados fines extrafiscales en el tributo dependerá en buena medida el carácter positivo o negativo del juicio acerca de su adecuación constitucional.

En este supuesto, como en la mayoría, el punto de partida de la imposición medioambiental es el carácter limitado de los recursos naturales. Puesto que su consumo y agotamiento es generalmente más rápido que su reposición, se trata de arbitrar mecanismos para que quienes los utilizan in-

ternalicen el coste que infligen a la sociedad por ello, y en especial a generaciones futuras. Desde esa perspectiva, el simple encarecimiento de determinados bienes se considera una medida medioambiental adecuada (41). El efecto concreto bien puede consistir en repercutir el coste medioambiental a su causante (modelo PIGOU), como en modificar su conducta a partir del efecto sustitución que se produciría por el incremento de precios (modelo BAUMOL y OATES) (42).

Pero como es fácil advertir, la realidad es bastante más complicada. No todos los recursos ambientales son sustituibles, no todas las formas de producción puedan variarse para contaminar menos, etc. En muchos casos, la única manera de proteger realmente la contaminación, el deterioro, o simplemente la existencia del bien será renunciar a su consumo directamente. Por ello, un sistema tributario que realmente pretenda tener los citados efectos protectores del medio ambiente deberá tomar en cuenta la complejidad de esta materia (43). Por otro lado, un mero encarecimiento de un bien o comportamiento potencialmente dañino para el medioambiente, si se realiza a través del sistema tributario, puede tener consecuencias negativas desde la perspectiva de los principios de igualdad y de capacidad económica.

Y el problema de este caso, en mi opinión, es que es difícil extraer la citada finalidad extrafiscal de la estructura del impuesto. En realidad, el legislador podría haber establecido un gravamen adicional sobre el consumo de estos productos, justificándolo únicamente en las necesidades financieras. Habría sido así un impuesto fiscal normal, sin necesidad de revestirlo de finalidad extrafiscal alguna (44). Por-

(39) Doctrina constante del BVerfG que puede encontrarse, entre otras, en las siguientes Sentencias: BVerfGE 16, 147 (161); 38, 61 (80); 85, 238 (244); 98, 106 (117).

(40) WERNSMANN (2004a), pág. 820.

(41) *Vid.* en este sentido: HEY (1998), pág. 33.

(42) BAUMOL; OATES (1971), págs. 42 y ss. *Vid.* al respecto: GAWEL (2000), págs. 111 y ss.

(43) HEY (1998), págs. 34 y ss. con distintas posibilidades de articular gravámenes medioambientales en función de las características del bien medioambiental a proteger.

(44) WERNSMANN (2004a), pág. 821.

que cualquiera que sea el efecto pretendido por el impuesto, el juicio de extrafiscalidad se deberá realizar sobre su estructura y configuración, donde desempeñarán un papel relevante los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. Éste era el punto de partida de la STC 289/2000 (FJ. 5º) donde también se recalca que no puede ser determinante que la Exposición de Motivos de la norma mencione la citada finalidad extrafiscal. En aquella Sentencia, y entre otros argumentos, se declara que el impuesto balear controvertido no es realmente extrafiscal, por no estar suficientemente acreditada la exigida vinculación entre fin y estructura, lo que conduce a calificar el Impuesto Balear sobre determinadas Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente (IBIAMA) únicamente como un impuesto que recae sobre el patrimonio (45).

5. UNA NOTA SOBRE EL PROBLEMA DE LA AFECTACIÓN

Aunque no resulta demasiado relevante en la argumentación del Tribunal, y no constituye tampoco un elemento central en las alegaciones de las partes, conviene hacer una breve referencia al problema de la afectación, pues también en España está generalizada la tendencia de afectar los ingresos de los impuestos extrafiscales, y en concreto de los que tienen como finalidad la protección del medio ambiente, a la financiación de actividades relacionadas con dicha materia.

Pues bien, al margen de las consideraciones que podrían realizarse en relación con el problema que la afectación puede suponer en relación con el principio de unidad de caja, y con la propia libertad del

legislador presupuestario, parece necesario insistir en que por su propia naturaleza, la afectación de un impuesto es algo que concierne a la vertiente del gasto, por lo que aunque pueda tener relevancia como indicativo de la política pública que subyace al establecimiento del gravamen correspondiente, no puede representar ningún papel determinante respecto del mismo (46).

6. COMENTARIO FINAL

La preocupación por el medio ambiente es creciente en nuestra sociedad. Los ciudadanos son en general cada vez más conscientes de la necesidad perentoria de modificar determinados comportamientos para prevenir el deterioro de nuestro planeta. Pero los esfuerzos individuales no son suficientes. La intervención del Estado es especialmente necesaria en esta esfera. Y aunque es posible que el fin del mundo no esté a la vuelta de la esquina, como sugería en *El día de mañana*, parece evidente que las medidas adoptadas hasta el momento no son suficientes. El crecimiento de la imposición medioambiental forma parte de esta justificada preocupación.

En España hay numerosos ejemplos de tributos extrafiscales, y como hemos puesto de manifiesto en otra ocasión (47), con frecuencia las múltiples finalidades, fiscales y extrafiscales, que se pretenden cumplir con una única figura tributaria se contradicen entre sí, con el resultado de que resulta cuanto menos dudoso que puedan cumplirse siquiera algunas. Por eso, la pregunta de fondo es si los impuestos constituyen el instrumento adecuado, o de manera más precisa, si se ha realizado el esfuerzo legislador e interpretativo sufi-

(45) Como por otro lado ya había señalado con anterioridad la doctrina; entre otros trabajos, en: ADAME MARTÍNEZ (1996), pág. 235; HERRERA MOLINA (2000), págs. 291 a 296; GUERVÓS MAILLÓ: (2000), págs. 154 a 163.

(46) En este sentido, y haciendo hincapié en que además la no afectación constituye incluso una garantía del principio democrático, WALDHOFF (2002), págs. 312 y ss; WERNSMANN (2004), párr. 16, pág. 382. [obra aquí citada por párrafos (parágr), además de por páginas, pues estas últimas variarán previsiblemente en la versión publicada], párr. 21, en especial, pág. 576.

(47) RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA PÉREZ (2004).

ciente para adecuar el principio «quien contamina paga» a la estructura del sistema tributario, que descansa sobre otra clase de principios no siempre compatibles, y en ocasiones directamente contradictorios. Sentencias como la que aquí se comenta, hacen pensar que el camino por recorrer en este sentido es aún largo y difícil.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F. D. (1996): *Tributos propios de las CCAA*. Granada: Comares.
- BAUMOL, W. y OATES, W (1971): «The Use of Standards and Prices for the Protection of the Environment», *Swedish Journal of Economics*, vol. 73.
- BIRK, Dieter (1994): *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*. München: Verlag C. H. Beck.
- GAWEL, E. (2000): «Das Rechtskleid für Umweltabgaben – abgabengestützte Umweltlenkung zwischen Steuer und Gebührenlösung», en: SACKSOFSKY, Ute; WIELAND, Joachim (Eds): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.
- GUERVÓS MAILLÓ, M. A. (2000): *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*. Marcial Pons: Madrid.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2000a): «Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar», en: AA.VV.: *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: IEF-Marcial Pons.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2000b): *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- HEY, Johanna (1998): «Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit». *StuW* 1/1998.
- HUCHA CELADOR, F. De la (1995): «La armonización de la imposición indirecta», en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P (Dir): *Sistema fiscal español y armonización europea*. Madrid: Marcial Pons.
- KIRCHHOF, Paul (1996): «Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung». *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1.
- KIRCHHOF, Paul (1999): párr. 88, «Staatliche Einnahmen», en: ISENSEE, Josef;
- KIRCHHOF, Paul (Eds.): *Handbuch des Staatsrechts*, tomo IV. Heidelberg: C. F. Müller Juristischer Verlag.
- ORTIZ CALLE, E.: (2000) «Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente)».
- ORTIZ CALLE, E. (2004): «Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 234.
- PALAO TABOADA, C. (1995): «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional». *REDF*, núm. 88.
- RAMALLO MASSANET, J. (1978): «Hecho imponible y cuantificación de la obligación tributaria», *REDF*, núm. 20.

- RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. J. (2004): «El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional». *Nueva Fiscalidad*, noviembre, núm 10.
- SACKOFSKY, Ute (2000): «Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts». *Neu Juristische Wochenschrift*, Heft 36.
- TIPKE, K. (2000): *Die Steuerrechtsordnung*. Tomo I. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
- TIPKE, K. y LANG, J. (2002): *Steuerrecht*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
- VOGEL, K. (1977): «Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht». *Steuer und Wirtschaft*, núm. 2.
- WALDHOFF, C. (2002): «Die Zwecksteuer. Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben», *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4.
- WERNSMANN, R. (2004): *Verhaltenslenkung in einem rationalem Steuersystem*. Habil. Münster 2003; de próxima publicación en: Tübingen: Mohr Siebeck [Aquí citada por párrafos (parágr), además de por páginas, pues estas últimas variarán previsiblemente en la versión publicada].
- WERNSMANN, R. (2004a): «Viel Lärm um nichts? Die Ökosteuer ist verfassungsgemä», *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, Heft. 7.

Todas las Sentencias del Tribunal Constitucional alemán aquí citadas pueden encontrarse en la siguiente dirección: www.bundesverfassungsgericht.de. Las del Tribunal Constitucional español, en www.tribunalconstitucional.es. Las Sentencias del TC alemán (BVerfGE) se citan aquí de forma abreviada, según su publicación en *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, Editorial Mohr Siebeck, correspondiendo la primera cifra al tomo y las segunda y tercera a la primera página y a la página de la cita, respectivamente (así por ejemplo: BVerfGE 101, 141 (148)).