

TESIS DOCTORAL



UCAM

UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE MURCIA

ESCUELA INTERNACIONAL DE DOCTORADO

Programa de Doctorado Ciencias Sociales

LA FISCALIDAD AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE
PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL
ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU
INCIDENCIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL.

Autora:

Ana Montoro López

Directores:

Dr. D. José María Coello de Portugal Martínez del Peral

Dr. D. Pablo Javier Miró Colmenárez

Murcia, mayo de 2023



UCAM

UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE MURCIA

TESIS DOCTORAL

ESCUELA INTERNACIONAL DE DOCTORADO

Programa de Doctorado Ciencias Sociales

**LA FISCALIDAD AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE
PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL
ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU
INCIDENCIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL**

Autora:

Ana Montoro López

Directores:

Dr. D. José María Coello de Portugal Martínez del Peral

Dr. D. Pablo Javier Miró Colmenárez

Murcia, mayo de 2023



AUTORIZACIÓN DEL DIRECTOR DE LA TESIS PARA SU PRESENTACIÓN

El Dr. D. José María Coello de Portugal Martínez del Peral y el Dr. D. Pablo Javier Miró Colmenárez como Directores⁽¹⁾ de la Tesis Doctoral titulada “LA FISCALIDAD AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU INCIDENCIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL” realizada por Dña. Ana Montoro López en el Programa de Doctorado de Ciencias Sociales, **autoriza su presentación a trámite** dado que reúne las condiciones necesarias para su defensa.

Lo que firmo, para dar cumplimiento al Real Decreto 99/2011 de 28 de enero, en Murcia a 26 de mayo de 2023.

⁽¹⁾ Si la Tesis está dirigida por más de un Director tienen que constar y firmar ambos.



RESUMEN

Los problemas ambientales derivados de la excesiva contaminación producida por el actual estilo de producción, y en general, de vida, tales como el cambio climático, la desertificación, océanos repletos de residuos plásticos y kilómetros desiertos cubiertos por toneladas de residuos textiles, se han convertido en los principales retos de la era moderna, no sólo por la posibilidad de la falta de recursos, sino porque también se encuentra comprometida la propia supervivencia de la humanidad, por lo menos tal y como la conocemos actualmente.

Ante esta situación se debe tener presente que no es un problema aislado y que la contaminación no entiende de fronteras, por lo que es imprescindible una cooperación global en defensa y protección del medio ambiente. En este sentido, ya se han adoptado acuerdos como el Protocolo de Kioto o el Acuerdo de París, en el que los intervinientes se han comprometido al cumplimiento de unos objetivos de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.

A su vez los gobiernos, para poder dar cumplimiento de los compromisos adquiridos en los acuerdos, han adoptado una serie de políticas de carácter medioambiental entre las que se encuentra la fiscalidad ambiental. Por todo ello, esta investigación trata de determinar el papel de la fiscalidad como instrumento de protección ambiental desde el ámbito europeo y nacional.

Seguidamente se determina el origen de la política ambiental internacional como rama del derecho hasta la actualidad, revisando sus antecedentes romanos hasta su configuración en la actualidad revisando cada uno de sus periodos desde la Conferencia de Estocolmo al Acuerdo de París.

Una vez determinada la necesidad de proteger jurídicamente el medio ambiente, se hace referencia a la fiscalidad como herramienta para llevar a cabo esta función de protección, partiendo del concepto de tributo medioambiental conociendo su naturaleza y sus clases, así como la idoneidad de la creación de este tipo de figuras impositivas. También se hace referencia a la necesidad de que la fiscalidad ambiental vaya acompañada del resto de políticas para poder alcanzar las metas de reducción de emisiones establecidas.

Considerando la fiscalidad ambiental como herramienta para alcanzar los objetivos mencionados, se ha revisado la legislación europea, comenzando con el estudio de la política ambiental europea. En primer lugar, se ha estudiado el origen la política ambiental en Europa desde los Tratados Constitutivos hasta el actual Pacto verde europeo que ha marcado un antes y después con la propuesta de unos ambiciosos objetivos de reducción de emisiones de un 55% para el año 2030 y de cero emisiones para el año 2050, convirtiendo al continente europeo en el primero climáticamente neutro.

Para alcanzar dichos objetivos, parece lógico que todas las medidas a adoptar por parte de la Unión Europea, se encuentren encaminadas a su cumplimiento, en este sentido, también se debe incluir la política fiscal. Por ello, el siguiente paso para determinar la fiscalidad como instrumento de protección, se ha revisado la política ambiental de la Unión, comenzando con su base jurídica, es decir, sus objetivos y principios.

También se han revisado sus procesos decisorios, para seguidamente determinar la influencia que ha tenido la política ambiental en el desarrollo de la fiscalidad ambiental europea y en su armonización, haciendo especial referencia al requisito de unanimidad necesario para adoptar medidas en materia fiscal como establece el artículo 192 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Una vez revisada la fiscalidad ambiental europea y su armonización, se ha procedido a revisar la imposición ambiental en España, comenzando con el estudio de la competencia en esta materia y detectando las principales dificultades que se plantean a la hora de su aplicación, haciendo especial alusión a su alto nivel de conflictividad.

Revisadas las figuras impositivas en esta materia en función de qué gravan desde los distintos niveles de gobierno, se determina necesario revisar los incentivos de carácter ambiental aplicables, así se han estudiado las posibles bonificaciones, deducciones o reducciones aplicables en impuestos tales como el IRPF e IS.

Por último, y no por ello menos importante, para determinar la fiscalidad como instrumento protector en el ámbito europeo y nacional se han revisado las reformas fiscales verdes que se han realizado en otros países de la UE, que se encuentran más avanzados en esta materia. a continuación, se ha estudiado la

posible reforma fiscal verde aplicable en España, en base al contenido del libro blanco sobre la reforma fiscal que dedica su segundo capítulo II a la fiscalidad medioambiental, estableciendo un camino hacia donde nos debemos dirigir, además de los posibles efectos negativos que se pueden derivar de la aplicación de dicha reforma sobre todo en el ámbito de la competitividad y la distribución.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad ambiental; política ambiental; impuestos verdes; competitividad; impactos en el mercado; derecho ambiental europeo; medio ambiente.

ABSTRACT

The environmental problems derived from the excessive pollution produced by the current style of production, and in general, of life, such as climate change, desertification, oceans full of plastic waste and desert kilometers covered by tons of textile waste, have become in the main challenges of the modern era, not only because of the possibility of a lack of resources, but also because the very survival of humanity is compromised, at least as we know it today.

Faced with this situation, it must be borne in mind that it is not an isolated problem and that pollution does not understand borders, which is why global cooperation in defense and protection of the environment is essential. In this sense, agreements such as the Kyoto Protocol or the Paris Agreement have already been adopted, in which the parties involved have committed to meeting greenhouse gas emission reduction targets.

In turn, governments, in order to comply with the commitments acquired in the agreements, have adopted a series of environmental policies, among which is environmental taxation. For all these reasons, this research tries to determine the role of taxation as an instrument of environmental protection from the European and national level.

Next, the origin of international environmental policy is determined as a branch of law up to the present, reviewing its Roman antecedents until its current configuration, reviewing each of its periods from the Stockholm Conference to the Paris Agreement.

Once the need to legally protect the environment has been determined, reference is made to taxation as a tool to carry out this protection function, based on the concept of environmental tax knowing its nature and classes, as well as the suitability of the creation of this type of tax figures. Reference is also made to the need for environmental taxation to be accompanied by other policies in order to achieve the established emission reduction goals.

Considering environmental taxation as a tool to achieve the aforementioned objectives, European legislation has been reviewed, beginning with the study of European environmental policy. In the first place, the origin of environmental policy in Europe has been studied from the Constitutive Treaties to the current

European Green Pact, which has marked a before and after with the proposal of ambitious emission reduction targets of 55% for the year 2030. and zero emissions by 2050, making the European continent the first climate neutral.

To achieve these objectives, it seems logical that all the measures to be adopted by the European Union are aimed at their fulfillment, in this sense, fiscal policy must also be included. For this reason, the next step to determine taxation as an instrument of protection, the Union's environmental policy has been reviewed, beginning with its legal basis, that is, its objectives and principles.

Their decision-making processes have also been reviewed, to subsequently determine the influence that environmental policy has had on the development of European environmental taxation and its harmonization, making special reference to the unanimity requirement necessary to adopt measures in tax matters as established in article 192 of the Treaty on the Functioning of the European Union.

Once the European environmental taxation and its harmonization have been reviewed, environmental taxation in Spain has been reviewed, starting with the study of competition in this matter and detecting the main difficulties that arise when applying it, making special reference to its high level of conflict.

After reviewing the tax figures in this matter based on what they are taxed from the different levels of government, it is determined necessary to review the applicable environmental incentives, thus the possible bonuses, deductions or reductions applicable in taxes such as personal income tax and IS have been studied.

Last but not least, in order to determine taxation as a protective instrument at the European and national level, the green tax reforms that have been carried out in other EU countries, which are more advanced in this matter, have been reviewed. Next, the possible green tax reform applicable in Spain has been studied, based on the content of the white paper on tax reform that dedicates its second chapter II to environmental taxation, establishing a path towards which we should head, in addition to the possible negative effects that can be derived from the application of said reform, especially in the field of competitiveness and distribution.

KEYWORDS: Environmental taxation; environmental policy; green taxes; competitiveness; market impacts; european environmental law; environmental.

AGRADECIMIENTOS

Deseo expresar mi más sincero agradecimiento a mis Directores D. José María Coello de Portugal y D. Pablo Miró Colmenárez por su paciencia y dedicación.

Agradezco a la UCAM y en especial a D. José Luis Mendoza Pérez y Dña. Isabel Mendoza García por apostar y darme la oportunidad de formarme como investigadora.

Agradezco a D. Francisco Aranda Serna y a todos los compañeros de la Facultad de Derecho por su ayuda inestimable.

Agradezco a mi marido y mi hija Susana por su ánimo y cariño.

Agradezco a mis padres y mis amigos por su apoyo.

"Vivimos en la Tierra como si tuviéramos otra a la que ir".
Terry Swearingen.

ÍNDICE GENERAL

RESUMEN	7
INTRODUCCIÓN	27
I - ORÍGENES, DESARROLLO Y EVOLUCIÓN DE LA PROTECCIÓN AMBIENTAL EN LA REGULACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA.....	37
1.1. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL Y PRINCIPIOS JURÍDICOS INSPIRADORES DE LA PROTECCIÓN AMBIENTAL EUROPEA DESDE EL ESTUDIO DE LAS CONVENCIONES INTERNACIONALES	37
1.1.1. El derecho ambiental internacional de mediados del siglo XIX a 1945. .41	
1.1.2. De la creación de la Organización De Naciones Unidas a la Conferencia de Estocolmo de 1972.....47	
1.1.3. De Estocolmo a la Conferencia de Río de Janeiro de 1992.51	
1.1.4. De la Conferencia de Río a Río + 20 de 2012.....55	
1.1.5. Desde el Acuerdo de París a la actualidad.59	
1.2. LA ASUNCIÓN DE LA REGULACIÓN AMBIENTAL POR EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA. ANÁLISIS NORMATIVO DEL DERECHO AMBIENTAL EUROPEO	61
1.2.1. Tratados Constitutivos de la Unión Europea.....63	
1.2.2. Acta Única Europea66	
1.2.3. Tratado de Maastricht.....69	
1.2.4. Tratado de Ámsterdam.....71	
1.2.5. Tratado de Niza.....74	
1.2.6. Tratado de Lisboa.....75	
1.3. LOS PRINCIPIOS INFORMADORES DEL DERECHO AMBIENTAL EUROPEO EN EL ORDENAMIENTO VIGENTE.....	77

1.3.1.	Principios de Carácter General.....	78
1.3.1.1.	Principio de Integración.....	78
1.3.1.2.	Principio de Subsidiariedad	80
1.3.1.3.	Principio de Proporcionalidad	81
1.3.2.	Principios de carácter Específico	83
1.3.2.1.	Principio de Acción Preventiva.....	83
1.3.2.2.	Principio de Corrección en la Fuente.....	86
1.3.2.3.	Principio de Precaución	89
1.3.2.4.	Principio Quien Contamina Paga.....	90
1.4.	COMPETENCIA NORMATIVA EN MATERIA AMBIENTAL EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA	98
1.5.	PROCESO DECISORIO EN LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS EN MATERIA AMBIENTAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO EUROPEO .	102
1.5.1.	Adopción de medidas en materia ambiental en función de lo establecido en el artículo 192 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.	103
1.5.1.1.	Procedimiento ordinario.....	104
1.5.1.2.	Procedimiento especial.	107
1.5.2.	Adopción de medidas en materia ambiental en función de la base jurídica del mercado interior.....	107
1.5.3.	Medidas de mayor protección en virtud del artículo 193 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.....	109
1.6.	LA GARANTÍA AMBIENTAL EN EL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA	109
1.6.1.	La interpretación de la Garantía ambiental por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea	111
1.6.2.	La Garantía ambiental en los instrumentos legislativos de la Unión. ...	118
II -	LA APORTACIÓN COMUNITARIA: LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA	125

2.1. LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO PROTECTOR DEL MEDIO AMBIENTE.....	125
2.2. LA REGULACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA.....	127
2.2.1. La tributación ambiental de la Unión Europea.....	127
2.2.2. Naturaleza y clases de tributos ambientales	132
2.2.3. La armonización de la fiscalidad ambiental europea	138
2.2.4. Impacto recaudatorio de la imposición ambiental europea.....	143
2.3. LOS RETOS DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES	146
2.3.1. Ventajas de la aplicación de tributos ambientales	153
2.3.2. Inconvenientes de la aplicación de la fiscalidad ambiental.	155
2.4. LA REFORMA FISCAL VERDE EUROPEA APLICADA A LOS PRINCIPALES MODELOS FISCALES NACIONALES DE LOS ESTADOS MIEMBROS: EL CASO DE DINAMARCA, ALEMANIA Y FRANCIA.	163
2.4.1. Descarbonización y tributación en la fiscalidad ambiental danesa.	165
2.4.2. Energía y tributación en la fiscalidad ambiental alemana.	174
2.4.3. Contaminación y tributación en la fiscalidad ambiental francesa.	180
2.5. EL RESULTADO DE LA POLÍTICA FISCAL EN MATERIA MEDIOAMBIENTAL DE LA UNIÓN EUROPEA: DE LAS POLÍTICAS COMUNITARIAS.....	187
2.5.1. Los primeros programas de acción ambiental de la Unión Europea ...	188
2.5.2. Cuarto Programa de acción ambiental	193
2.5.3. Quinto Programa de acción ambiental	195
2.5.4. Sexto programa de acción ambiental.....	197
2.5.5. Séptimo programa de acción ambiental	199
2.5.6. Actual política ambiental europea: Pacto verde europeo y Octavo programa de acción.....	201

2.5.7.	Objetivos	204
2.6.	FINANCIACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL AMBIENTAL EUROPEA	208
2.6.1.	Instrumento Financiero para el Medio Ambiente.....	208
2.6.2.	Fondo de Cohesion.....	210
2.6.3.	Fondo de Transición Justa	212
III -	LA PROYECCIÓN DEL MODELO COMUNITARIO EN LA PROTECCIÓN FISCAL MEDIOAMBIENTAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL	215
3.1.	LA ASUNCIÓN DEL MODELO COMUNITARIO EN ESPAÑA Y LAS DIFICULTADES EN SU APLICABILIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL	215
3.1.1.	Trasposición de la Directiva	215
3.1.2.	Distribución de competencias en materia de fiscalidad ambiental	216
3.1.3.	Notas definitorias de los tributos ambientales en el ordenamiento jurídico español.....	229
3.1.3.1.	Clasificación de la tributación ambiental en el ordenamiento jurídico español	229
3.1.3.2.	La extrafiscalidad de los tributos ambientales	232
3.1.3.3.	La afectación de los tributos ambientales.....	235
3.2.	LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA.....	236
3.2.1.	Tributos ambientales de carácter estatal.....	238
3.2.1.1.	Tributos sobre el agua.....	238
3.2.1.2.	Tributos sobre residuos.....	241
3.2.1.3.	Tributos sobre la energía	250
3.2.2.	Tributos ambientales de carácter autonómico	267
3.2.2.1.	Tributos sobre el agua.....	267
3.2.2.2.	Tributos sobre emisiones contaminantes.....	273

ÍNDICE GENERAL	21
3.2.2.3. Tributos sobre estancias turísticas.....	288
3.2.2.4. Tributos sobre la energía	291
3.2.2.5. Tributos sobre la minería	303
3.2.3. Tributos ambientales de carácter municipal	304
3.2.3.1. Impuesto sobre bienes inmuebles	304
3.2.3.2. Impuesto sobre Actividades Económicas.....	305
3.2.3.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.....	306
3.2.3.4. Impuesto sobre Construcciones, instalaciones y obras.....	307
3.3. MEDIDAS DE ESTÍMULO DE CARÁCTER AMBIENTAL EN LAS FIGURAS TRADICIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	309
3.3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas	309
3.3.2. Impuesto sobre Sociedades.....	312
IV - UNA MIRADA AL FUTURO: HACIA UNA REFORMA FISCAL VERDE DEL MODELO COMUNITARIO Y SU INCIDENCIA SOBRE EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL	317
4.1. PROPUESTAS DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE FISCALIDAD AMBIENTAL	322
4.1.1. Cuestiones previas a la revisión de la Directiva 2003/96/CE.....	324
4.1.2. Revisión de la Directiva 2003/96/CE.....	327
4.2. POSIBLES EFECTOS DE LA REFORMA FISCAL VERDE EN EL MERCADO INTERIOR	330
4.2.1. Impacto económico de la fiscalidad ambiental	331
4.2.2. Efectos en la competitividad por sectores económicos.....	343
4.2.3. Efectos de la tributación ambiental en el impacto distributivo	358
4.3. LA REFORMA FISCAL VERDE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL	367
4.3.1. Propuesta de reforma fiscal del Libro blanco sobre la reforma del sistema fiscal español.....	376

4.3.2. Posibles impactos derivados de la aplicación de la reforma fiscal verde y alcance de una transición energética justa	381
CONCLUSIONES	393
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	409

SIGLAS Y ABREVIATURAS

AUE, Acta Única Europea

CCAA, Comunidades Autónomas

CCLL, Entidades locales

CE, Constitución Española

CICA, Consejo Internacional para la Protección de las Aves

CO₂, Dióxido de carbono

ECOSOC, Consejo Económico y Social de Naciones Unidas

EEE, Espacio Económico Europeo

EM, Estado Miembro

FMI, Fondo Monetario Internacional

GEI, Gases de efecto invernadero

IAE, Impuesto sobre actividades económicas

IBI, Impuesto sobre bienes inmuebles

IGEC, Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales

INE, Instituto nacional de estadística

IPCC, Panel Intergubernamental sobre el Cambio Climático

IRPF, Impuesto sobre la renta de personas físicas

IS, Impuesto sobre sociedades

ISGEC, Impuesto sobre grandes superficies comerciales.

IVA, Impuesto sobre el valor añadido

IVPEE, Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica

LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LIRPF, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

LIS, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

LOFCA, Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

ODS, Objetivos de desarrollo sostenible

OMC, Organización Mundial del Comercio

ONU, Organización de las Naciones Unidas

PE, Parlamento Europeo

PIB, Producto Interior Bruto

PNUMA, Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente

PVE, Pacto Verde Europeo

RAE, Real Academia de la lengua española

STC, Sentencia del Tribunal Constitucional

STSJ, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TC, Tribunal Constitucional

TCE, Tribunal de Cuentas europeo

TCECA, Tratado de Comunidad Europea del Carbón y del Acero

TCEE, Tratado de Comunidad Económica Europea

TCEEA, Tratado de Comunidad Europea de la Energía Atómica

TFUE, Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TICFE, Tasa sobre la electricidad

TICPE, Tasa sobre productos petroleros

TJCE, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

TJUE, Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TRLRHL, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

TS, Tribunal Supremo

TUE, Tratado de la Unión Europea

UE, Unión Europea

UNESCO, Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura.

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

Todas las sociedades de Europa, unas antes y otras más tarde, han pasado por tres fases diferentes en lo que a política ambiental se refiere. La primera de ellas la indiferencia ecológica en la que la Tierra se muestra como una fuente inagotable de recursos de la que se puede disponer sin miramientos para satisfacer todas las necesidades e incluso caprichos del ser humano.

En cuanto a la siguiente fase, se puede vislumbrar cierta inquietud ecológica, momento en el que se entiende que existe una posibilidad de que los recursos se puedan agotar y quizá se debe regular para garantizar el cubrir las necesidades más básicas.

Y, por último, el momento en el que se encuentra actualmente la política ambiental que es de compromiso ecológico, en la que se muestra la necesidad de modificar ciertos comportamientos sociales a consecuencia de las señales inequívocas de agotamiento que muestra el planeta Tierra y que se traducen en problemas medioambientales, tales como la desertificación, la subida del nivel del mar, la deforestación, contaminación atmosférica, degradación del suelo, generación de residuos, pérdida de biodiversidad, escasez de agua y como no puede ser de otra forma, el cambio climático, se encuentran presente en todos y cada uno de los aspectos de nuestro día a día.

Asimismo, acciones como reciclar los residuos en los hogares, la movilidad sostenible, reducir el consumo, reutilización de productos, etc., que anteriormente eran impensables de practicar, en la actualidad, se han convertido en comportamiento social común.

Todos los problemas medioambientales mencionados, se han convertido en desafíos determinantes de nuestra sociedad moderna que, no solo pone en peligro los ecosistemas más frágiles y los hábitats de la vida silvestre y las plantas, sino que también afectan a la sociedad y a la forma de vida de los seres humanos.

Por lo tanto, para evitar una mayor degradación, se deben implementar rápidamente políticas ambientales más ambiciosas. Sin embargo, el derecho ambiental no puede lograr sus objetivos por sí solo y más teniendo presente que los problemas ambientales no entienden de fronteras por lo que se muestran como

desafíos globales que requieren de acción tanto a nivel local, regional como nacional e internacional.

Al respecto la Unión Europea, en adelante UE, se ha hecho eco de este sentir social y ha desarrollado una serie de instrumentos jurídicos de entidad a través de los cuales se articula toda la política medioambiental. Ejemplo de ello se encuentra en el contenido del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que recoge entre otros la necesidad de proteger el medio ambiente, el uso razonable de los recursos naturales, así como de la creación de un frente internacional de países comprometidos a adoptar medidas de carácter ambiental en aras de paliar los problemas medioambientales enunciados.

Si bien es cierto que la protección ambiental ha cobrado impulso dentro del ámbito jurídico a partir de la Conferencia de Estocolmo, no es hasta un par de décadas más tarde que se reconoce su naturaleza esencial, habiendo sido inicialmente visto como una disciplina técnico-científica, con el tiempo, el derecho ambiental llegó a ser aceptado como una rama jurídica por derecho propio.

Entre las medidas establecidas desde la UE, se encuentra el Pacto Verde Europeo, en adelante PVE, que marca una hoja de ruta hacia un objetivo común y ambicioso en la que para el año 2050 ninguna acción de la Unión pueda resultar lesiva para el medioambiente convirtiendo a Europa en el primer continente climáticamente neutro con cero emisiones de gases de efecto invernadero, en adelante GEI.

La necesidad de que las políticas ambientales se complementen con otras para cumplir con sus objetivos nace de la relación de la crisis ambiental con la explotación de los recursos naturales como recursos económicos. Pues ni el Derecho ambiental ni los objetivos recogidos en la Agenda de Desarrollo Sostenible¹ han recogido las causas del consumismo masivo y el desarrollo económico con alto contenido en carbono que provoca la degradación del medio ambiente.

¹ ASAMBLEA GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS, «Objetivos de desarrollo sostenible», <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2015/09/la-asamblea-general-adopta-la-agenda-2030-para-el-desarrollo-sostenible/> Consultado el día 20 enero 2020.

Por tanto, la exigencia desde la UE, de la integración del derecho ambiental en el resto de políticas públicas, contribuye al cambio del modelo socioeconómico que permita conservar los recursos naturales dirigida a alcanzar una economía circular, con la intención de desvincular la relación entre crecimiento económico y explotación de recursos naturales.

Sin embargo, el derecho ambiental establece una serie de restricciones a la comercialización y uso de productos o a la explotación de recursos naturales que afectan de forma directa a la política económica. Por este motivo, tanto gobiernos como tribunales buscan encontrar un equilibrio adecuado entre la intervención pública del medio ambiente y otros derechos e intereses.

Por lo tanto, el objetivo a cumplir no es rigurosamente el de eliminar completamente el daño ambiental, puesto que esto se podría resolver tipificándolo, por lo que, verdaderamente lo que se busca es proteger el medio ambiente mediante una serie de políticas e instrumentos que coadyuven a reducir el daño obligando a pagar a aquel sujeto que persista en esta acción.

A su vez, junto a los objetivos establecidos por la Unión, se deben tener presentes los objetivos a alcanzar tanto a nivel internacional como las reducciones de emisiones establecidas en el protocolo de Kioto y la Agenda 2030 de Desarrollo sostenible de la Organización de Naciones Unidas, en adelante ONU.

Para alcanzar dichos objetivos, los tributos ambientales, en especial la categoría de los impuestos se encuentra entre las medidas comunes para desincentivar comportamientos nocivos para el medio ambiente y para internalizar los costes externos que no corren por cuenta del contaminador.

El papel de los impuestos ambientales, como instrumentos clave basados en el mercado para abordar los problemas medioambientales, también se reconoce ampliamente en la literatura. No obstante, a nivel de la UE, la fiscalidad medioambiental no está armonizada y es competencia de los Estados miembros, en adelante EM, dando lugar a grandes variaciones y entre ellos.

Con la adopción del PVE, los EM se comprometieron a crear el contexto para reformas fiscales de base amplia a nivel nacional, eliminando los subsidios a los combustibles fósiles, incluidos los sectores marítimos y de aviación en el mercado de emisiones, trasladando la carga fiscal del trabajo a la contaminación y teniendo en cuenta las consideraciones sociales. En el Semestre Europeo de 2020 se reconoció

la capacidad de los sistemas fiscales para apoyar la recuperación económica contribuyendo a un crecimiento inclusivo y sostenible, incluso mediante el cambio de la fiscalidad del trabajo al medio ambiente.

Sin embargo, no es fácil articular un tributo medioambiental que sea altamente efectivo, puesto que normalmente gravan recursos naturales como el agua, suelo o aire, que desde su origen se han considerado *res ómnium*, hasta que se ha realizado una sobreexplotación de los mismos generando externalidades negativas.

Por lo tanto, partiendo de que los problemas medioambientales pueden ser ocasionados o agravados por las externalidades negativas, se entiende que la manera de paliar estas actividades contaminantes es por medio de la aplicación del principio quien contamina paga, encargado de incluir los costes de dichas externalidades en el precio de los productos o actividades contaminantes.

En este sentido, tanto los tributos ambientales en aras de desincentivar las actividades contaminantes, como las exenciones ambientales con intención de incentivar las acciones favorables al medio ambiente, permiten articular políticas ambientales que resultan necesarias para el alcance de los objetivos ambientales a los que los países se encuentran obligados a cumplir.

Esta situación ha provocado en los gobiernos de los EM la necesidad de aplicar reformas tributarias verdes, con la intención de reducir la contaminación y el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible, en adelante ODS. Si bien es cierto que los países nórdicos se encuentran a la cabeza de este tipo de reforma fiscal, el resto de países de la Unión han aplicado reformas poco sustanciosas que necesitan una íntegra reestructuración al igual que en España.

Partiendo de esta necesidad, el gobierno español solicitó a un grupo de expertos la redacción de un Libro blanco sobre la reforma fiscal en España, que recoge el diagnóstico del sistema tributario español de forma general, centrándose principalmente en cinco puntos², de los que destaca la dedicación del segundo

² El Libro Blanco se estructura en cinco capítulos dedicados, en primer lugar, se analiza el actual sistema fiscal español sus fundamentos y objetivos de la reforma fiscal que

capítulo a la fiscalidad ambiental, en aras de obtener un análisis técnico sobre qué reformas convendría realizar, atendiendo al escenario actual y futuro, el papel que representa este tipo de figuras impositivas en el sistema fiscal español y los posibles efectos que se pueden derivar de su aplicación.

OBJETIVOS:

Una vez determinados los objetivos de la UE y teniendo presente que existe una necesidad de proteger y conservar el medio ambiente, el presente trabajo se centra en el estudio del uso de la fiscalidad ambiental como instrumento de protección ambiental, principalmente desde el ámbito europeo, así como su incidencia en el ordenamiento jurídico español.

Por ello, el objetivo principal de este trabajo es analizar la fiscalidad ambiental en el ámbito del Derecho de la Unión Europea como instrumento para proteger el medio ambiente. Con la finalidad de alcanzar este objetivo se ha revisado el estado actual de la cuestión y hacia dónde se debe dirigir en un futuro en aras de alcanzar los objetivos medioambientales establecidos desde la Unión en los términos que se determinan a continuación.

-Con el propósito de cumplir los objetivos propuestos en la presente investigación, en el Capítulo I, se ha realizado un análisis normativo de la protección del medio ambiente en el ámbito de la Unión Europea, partiendo del análisis del desarrollo del Derecho Ambiental como rama del derecho desde la perspectiva internacional, desde sus orígenes con la celebración de la Cumbre de Estocolmo hasta la firma del Acuerdo de París y su incidencia en el derecho ambiental europeo. Continuando con el análisis normativo del derecho ambiental europeo, se ha realizado revisión de la evolución normativa del derecho ambiental europeo desde los Tratados Constitutivos hasta el Tratado de Lisboa y, a continuación, se ha expuesto la normativa aplicable con el análisis de los principios rectores del derecho ambiental europeo, la revisión de la competencia normativa

se pretende, en segundo lugar, a la fiscalidad medioambiental, en tercer lugar, a la imposición societaria, en cuarto lugar, a la economía digitalizada y actividades emergentes: nivelación de la tributación y fomento de la innovación y por quinto y último lugar, a la aplicación y concreción de la imposición patrimonial.

en esta materia por parte de la UE y por último, la revisión del proceso de adopción de medidas en materia medioambiental.

-En el Capítulo II, se ha analizado propiamente el papel de la fiscalidad como instrumento de la política ambiental europea para proteger y conservar el medio ambiente. Para ello se ha analizado en primer lugar la regulación y la armonización de la fiscalidad ambiental, así como las ventajas e inconvenientes de su aplicación. A continuación, se han revisado la experiencia de reformas fiscales verdes en otros EM como Dinamarca, Alemania y Francia. La elección de estos EM frente al resto se debe a que cada uno de ellos han experimentado reformas fiscales verdes, es decir ya cuentan con experiencia en esta materia, pero esas reformas se han producido en períodos de tiempo distintos que permitirán con su experiencia guiar a adoptar las futuras medidas en esta materia.

Una vez determinada la fiscalidad ambiental como instrumento de la política ambiental europea, se han revisado las distintas políticas adoptadas y su evolución mediante el estudio de los distintos Programas de Acción Ambientales y su financiación.

-A continuación, en el Capítulo III, se revisa la imposición ambiental del sistema tributario español, que nos permite conocer las influencias europeas y la trasposición de la normativa europea al ordenamiento jurídico español, así como diferenciar el sistema existente respecto de otros EM, que nos permita conocer hacia donde nos debemos dirigir en caso de que se lleve a cabo una reforma fiscal verde. Para el desarrollo de este capítulo se ha revisado la imposición ambiental en función de la materia gravada desde los tres niveles de imposición, es decir, tanto estatal, como autonómica como local. Teniendo en cuenta que en España la imposición ambiental se ha desarrollado más ampliamente a nivel autonómico por la inactividad por parte del Estado.

-Por último y no por ello menos importante, en el Capítulo IV, se revisan las modificaciones propuestas de revisión de la Directiva sobre imposición energética propuesta y pautas determinadas en el PVE, así como las áreas del mercado en las que la posible reforma fiscal verde podría afectar. El desarrollo del mismo, se ha llevado a cabo mediante el estudio del peso recaudatorio de la imposición medioambiental tanto a nivel europeo como a nivel nacional principalmente los valores recogidos por las Cuentas medioambientales. Asimismo, se han revisado distintos estudios empíricos sobre la influencia de la imposición ambiental en la

competitividad y la distribución, siempre teniendo especial consideración a la imposición energética por ser la de mayor peso recaudatorio.

METODOLOGÍA:

En lo que respecta a la metodología utilizada en el desarrollo de la investigación, se ha realizado un análisis cualitativo, teniendo en cuenta que el análisis metodológico que se ha empleado es teórico, mediante el manejo de fuentes documentales y jurisprudenciales, a través del análisis de realidades concretas, partiendo de la necesidad de proteger el medio ambiente, con consecuencias concretas, mediante la aplicación de políticas fiscales.

Ante el planteamiento de llevar a cabo una investigación en la que se incluye el comportamiento humano y las normas sociales se piensa en términos de si la investigación ha de ser de tipo cualitativo o cuantitativo.

El valor de las construcciones teóricas que incluye la investigación, conceptos, definiciones, representaciones, descripciones, etc., como hipótesis de perfectibilidad de una pequeña parte de la realidad social, dependen de la experiencia para su legitimación, y, a su vez, son el resultado de la coordinación de ideas recogidas en la experiencia, para aplicarlas a la mayor extensión posible.

Estas construcciones teóricas sirven de andamiaje al conocimiento de una parte de lo real y, a su vez, se correlacionan en un sistema infinitamente perfectible. De manera que, solamente van a sobrevivir las más coincidentes con el fin último para el que fueron concebidas.

Mediante la utilización del método fundamentalmente inductivo-deductivo, basado en las fuentes de los diferentes ordenamientos, así como de los estudios doctrinales existentes sobre la materia, se realizará un exhaustivo análisis sustantivo de los documentos encontrados.

Dentro de las técnicas metodológicas que hemos utilizado, destaca la observación documental a través de:

- Metaanálisis. Búsqueda documental y tratamiento de datos.
- El análisis de contenidos. Unidades de análisis, categorización, codificación y cuantificación.
- El análisis secundario. Fuentes de datos, análisis e interpretación.

La documentación analizada incluye monografías, jurisprudencia, legislación, revistas especializadas, nacionales e internacionales, fuentes demográficas e históricas, prensa y conferencias. Todo ello para aportar rigor científico al presente trabajo

**CAPÍTULO I – ORÍGENES,
DESARROLLO Y EVOLUCIÓN
DE LA PROTECCIÓN
AMBIENTAL EN LA
REGULACIÓN DE LA UNIÓN
EUROPEA**

I - ORÍGENES, DESARROLLO Y EVOLUCIÓN DE LA PROTECCIÓN AMBIENTAL EN LA REGULACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA

1.1. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL Y PRINCIPIOS JURÍDICOS INSPIRADORES DE LA PROTECCIÓN AMBIENTAL EUROPEA DESDE EL ESTUDIO DE LAS CONVENCIONES INTERNACIONALES

El Derecho ambiental moderno se constituye como un sistema normativo con el objetivo de salvaguardar el entorno humano regulando la contaminación y garantizando el uso sostenible de los recursos naturales. Su origen se remonta a mediados del siglo XX a consecuencia de la toma de conciencia a nivel internacional por las evidencias de deterioro del ecosistema a causa del carácter destructivo de nuestra civilización³.

Tanto la conservación como la protección del medio ambiente conforman las cuestiones que más inquieta a la sociedad internacional en los últimos tiempos, por lo que no es de extrañar que, tanto para el Derecho internacional como el Derecho Europeo, se hayan convertido en objeto de atención principal.

La mayoría de las jurisdicciones actualmente cuentan con departamentos gubernamentales y agencias independientes dedicadas a la protección ambiental, así como grupos de interés público comprometidos a afrontar las cuestiones ambientales que se enumeran a lo largo del presente trabajo.

Resulta llamativo que la protección del medio ambiente sea prácticamente indiscutible, aunque sea por el simple hecho de que lo necesitemos para vivir, y que rara vez se mencionan las razones de por qué es necesario.

El movimiento ambiental en sí puede entenderse como nacido de un conflicto de valores, es decir, un conflicto con intereses sociales que no reconoció ni prestó suficiente atención a los valores ambientales.

³ LOZANO CUTANDA, B., «Derecho ambiental: algunas reflexiones desde el derecho administrativo», en *Revista de Administración Pública* 200 (2016), pp. 409-422.

Es indudable que el medio ambiente ha tenido un papel fundamental en el desarrollo del ser humano. Así ha quedado reflejado a lo largo de la historia a través de la cultura y la religión. Muestras de ello son los mitos y leyendas, así como, los dioses griegos que adquirirían roles respecto a los recursos naturales como Apolo dios del sol o Poseidón dios del mar, así como los Aztecas y sus dioses relacionados con elementos naturales como Tláloc dios de las lluvias y tormentas. Sin embargo, en esta época no se tenía ningún miedo al agotamiento de la fauna o la flora ni existía un respeto ambiental, y no es hasta el ordenamiento jurídico romano que se recogen los primeros límites al uso de la naturaleza por parte del hombre⁴.

A pesar de que la protección de la naturaleza llegará con el derecho romano, no se puede dejar de mencionar la influencia de la antigua Grecia en la protección ambiental, en primer lugar, porque es en esta época cuando se consolida el término ecología como hemos expuesto anteriormente, y en segundo lugar porque es en este momento cuando se realizan los primeros estudios sobre el medio ambiente.

En este sentido se debe destacar, el *Corpus Hippocraticum*, de 450 y 350 a.C. que constituía un Tratado sobre las aguas, aire, y al *Critias de Platón*, diálogo que recoge la historia sobre el medio ambiente, tratando las transformaciones geográficas que surgieron de los cambios ambientales como los terremotos de África, los diluvios y demás catástrofes naturales en un periodo de 9.000 años, afirmando el filósofo que “*este mundo es ciertamente un ser vivo, con alma*”⁵.

La protección jurídica del medio ambiente en el Derecho romano no responde a una defensa filantrópica, sino por motivos de aprovechamiento humano. No obstante, los motivos que promovieron la protección del medio ambiente en el Derecho Romano, no consistían en una protección de los recursos naturales propiamente dicha, constituyendo algunas de ellas el antecedente más antiguo de lo que actualmente conocemos como Derecho Ambiental.

⁴ OCHOA FIGUEROA A., «Medio ambiente como bien jurídico protegido, ¿Visión antropocéntrica o ecocéntrica?», en *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 11 (2014), pp. 254-255. Véase también ARANDA SERNA, F.J., «La protección jurídica de los sentimientos religiosos en Internet: La libertad de expresión frente al discurso del odio», en *VISUAL REVIEW. Revista Internacional de Cultura Visual*, 13(2), (2023), pp. 3-4.

⁵ BRAVO BOSCH, M^o. J., *Hacia un Derecho Administrativo, fiscal y medioambiental Romano III*, Madrid 2016, pp. 176-177.

Si bien es cierto que no se puede decir que existiera un Derecho Ambiental Romano, pero sí se puede afirmar que existían una experiencia administrativa romana de protección de los recursos naturales con notable influencia en la actual regulación sobre esta materia⁶.

La tutela de estos bienes se limitaba al marco de las relaciones de vecindad, es decir, se regulan las posibles actuaciones en que los particulares pudieran ocasionar lesiones a la salud pública, por ejemplo, la contaminación de aguas; para este caso existía una normativa específica de protección para las aguas que servían de abastecimiento de la población, que regulan la delimitación de áreas protegidas, la vigilancia de las aguas, e incluso, un régimen sancionador por la contaminación de los acuíferos derivada de una plantación, edificación, o actuaciones ilícitas que produjera un daño⁷.

Pero el Derecho ambiental estrictamente hablando, tiene su origen a mediados del siglo XX, momento en el que se consolida como concepto que requiere de protección global y sistemática, convirtiéndose en una preocupación de alcance mundial.

En las décadas precedentes se reflejan ciertas manifestaciones de una preocupación laxa respecto a la conservación de especies o en cuanto a la conservación de la belleza de ciertos lugares o especies.

Aunque no es hasta la década de los 70 cuando nace el derecho ambiental como resultado de un desarrollismo exacerbado, es decir, un desarrollo económico industrial malentendido durante los años 60 y 70 que produjo una explotación masiva de los recursos naturales, vivos y no vivos, traduciéndose por ejemplo en una disminución de los caladeros marinos a consecuencia de la sobrepesca, el uso del mar como gigantesco vertedero al que se arrojan sin ningún control todo tipo de objetos y sustancias incluyendo residuos radiactivos⁸.

⁶ RUIZ, S. & ALBUQUERQUE J. M., «Algunas notas referentes a la experiencia administrativa Romana de protección de los recursos naturales», en *Hacia un Derecho administrativo y fiscal romano*, (2011), p. 411.

⁷ LOZANO CUTANDA, B., *Derecho ambiental administrativo*, Madrid 2009¹⁰, p. 32.

⁸ HINOJO ROJAS, M. & GARCÍA GARCÍA-REVILLO M., *La protección del medio ambiente en el derecho internacional y en el derecho de la Unión Europea*, Madrid 2016, p. 19.

El derecho a la protección del medio ambiente va creciendo a medida que se va tomando conciencia de los efectos que causa la contaminación en el medio natural, así como el conocimiento de la relación entre la contaminación derivada de la actividad industrial y el deterioro de nuestra salud⁹. A esto se suma la concurrencia de una serie de sucesos catastróficos tales como los devastadores accidentes de los petroleros *Torrey Canyon* en 1967 en la costa de Inglaterra; *Sea Star* se incendia en 1972 en el golfo de Omán; *Urquiola* encallado e incendiado en 1976 frente la ciudad española de La Coruña, más la información que transmiten los medios de comunicación respecto a la detección de deposiciones de lluvia ácida en ríos y lagos de Suecia y Noruega, además del descubrimiento del agujero en la capa ozono, son algunos de los factores que crearon en la sociedad mundial una conciencia ecológica de la que hasta entonces carecía¹⁰.

Así mismo, las numerosas evidencias de las epidemias provocadas por la contaminación industrial y las corrientes de pensamiento del momento, generaron una reacción popular que terminó canalizando el Congreso norteamericano en forma de revolución legislativa. Esta revolución legislativa que tuvo lugar durante el primer gobierno del presidente Richard Nixon, supuso la aprobación de la Ley Nacional de la Política Ambiental o NEPA, generando una gran reforma del derecho norteamericano dando paso al nacimiento de los más importantes instrumentos de protección ambiental, como es el caso de evaluación de impacto ambiental¹¹. Esta Ley recoge por primera la predisposición de los Estados Unidos a “*crear y mantener condiciones en las cuales el hombre y la naturaleza pueda existir en una armonía productiva*” además de, “*asegurar para todos los estadounidenses un ambiente seguro, sano, productivo apropiado cultural y estéticamente*”.

⁹ LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación ambiental*, Madrid 2016⁹, p. 126.

¹⁰ HINOJO ROJAS, M. & GARCÍA GARCÍA-REVILO M., *La protección del medio ambiente... Op. Cit.* p. 20.

¹¹ “*La evaluación del impacto ambiental es una técnica de protección ambiental de carácter preventivo, consistente en un procedimiento compuesto por un conjunto de estudios y sistemas técnicos cuyo objeto es posibilitar la evaluación por la autoridad ambiental del impacto o efectos para el medio ambiente de un proyecto de obra o actividad*”. Para más información Véase LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS, J., *Administración y ... Op. Cit.* p. 128.

Por todo ello, y como se ha mencionado anteriormente, es a finales de los años 70 el momento en el que el derecho ambiental estaba en plena expansión surgiendo en los distintos Estados norteamericanos y otros países como Canadá con la aprobación de la Ley de Impacto Ambiental en 1973, Francia con la aprobación de la Ley de Protección Natural en 1976 y América latina en Brasil, Colombia, México y Venezuela¹².

El derecho internacional para la protección del medio ambiente se desarrolla durante el siglo XX con la dificultad de equilibrar la soberanía de los Estados sobre la gestión de sus propios recursos y la obligación de no dañar el medio ambiente de otros Estados, otorgando a la comunidad internacional la potestad de promover y regular la gestión de los recursos que conforman el ecosistema.

El desarrollo histórico de la protección ambiental en el ámbito del Derecho Internacional se puede dividir en cinco periodos: el primero de ellos desde mediados del siglo XIX hasta 1945, el segundo periodo desde la creación de las Naciones Unidas a la Conferencia de Estocolmo de 1972, el tercer periodo desde Estocolmo a la Conferencia de Río de 1992, el cuarto período de Río de 1992 a Río + 20 de 2012 y, por último, el quinto periodo de la Agenda 21 a la actual Agenda 2030.

1.1.1. El derecho ambiental internacional de mediados del siglo XIX a 1945.

El primer periodo, también conocido como la prehistoria del derecho ambiental, abarca desde el siglo XIX hasta el año 1945. Esta etapa se caracteriza por el utilitarismo ambiental, enfocando la protección en aquellos elementos del ecosistema que son útiles para producir o tenía valor económico como objeto comercial¹³.

¹² WIELAND FERNANDINI, P., *Introducción al Derecho Ambiental*, Perú 2017, pp. 81-82.

¹³ Entre las manifestaciones de este periodo se encuentra, el Convenio de París de 19 de marzo de 1902 sobre la protección de las aves útiles a la agricultura; el Convenio entre los Estados Unidos y el Reino Unido de 11 de enero de 1909 relativo a la protección contra la contaminación de los ríos fronterizos con los dominios del Canadá; los Convenios de Washington de 7 de febrero (Estados Unidos-Reino Unido) y de 7 de julio de 1911 (Estados Unidos, Reino Unido, Rusia, y Japón) sobre la protección de las focas para peletería.

El derecho ambiental internacional moderno se remonta directamente a los desarrollos legales internacionales que tuvieron lugar en la segunda mitad del siglo XIX. Por lo tanto, aunque la forma y estructura actuales del derecho ambiental surgieron a mediados de la década de 1980, una comprensión adecuada de los principios y reglas modernas requiere de un estudio histórico de los desarrollos científicos, políticos y legales anteriores. El derecho ambiental internacional ha evolucionado a lo largo de distintos períodos, reflejando desarrollos en el conocimiento científico, la aplicación de nuevas tecnologías y una comprensión de sus impactos, cambios en la conciencia política y la estructura cambiante del orden e instituciones legales internacionales¹⁴.

En este momento tiene lugar el primer acercamiento a desarrollar una normativa internacional con el objetivo de proteger las formas de vida salvajes quedando reducidos a meros convenios carentes de obligatoriedad a su cumplimiento y por lo tanto insuficientes e ineficaces para dicha labor¹⁵.

Así los primeros intentos de desarrollar normas ambientales internacionales se centraron en la conservación de la vida silvestre, como la pesca, aves y focas y, hasta cierto punto, en la protección de ríos y mares.

Los desarrollos legales internacionales iban de la mano de las investigaciones científicas del siglo XVIII y XIX, entre las que se encuentran, el trabajo del Conde Buffon, que contrastó la apariencia de la vida habitada con la vida deshabitada; los estudios sobre inundaciones, sedimentación, erosión y división de cursos de agua provocados por la deforestación en los Alpes¹⁶; la investigación sobre cómo la deforestación había bajado los niveles de agua de los lagos en los Alpes¹⁷ y en

¹⁴ SANDS, P. & PEEL, J., *Principles of International Environmental Law*, Cambridge 2018, pp. 23-24. Véase también ARANDA SERNA, F.J., *Derecho y Nuevas Tecnologías: La influencia de Internet en la regulación de los derechos de la personalidad y los retos digitales del ordenamiento jurídico español*, Madrid 2021, p. 15.

¹⁵ LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación...* Op. Cit. p. 126.

¹⁶ Para más información véase FABRE, J., *Essay on the theory of torrents and rivers*, Paris 1797, p. 342; SURELL, A., *Study on the torrents of the Hautes Alpes*, Paris 1841, p. 280.

¹⁷ GOUDIE, A., *The Human Impact on the Natural Environment: Past, Present, and Future*, United Kingdom 2013, pp. 162-164.

Venezuela¹⁸. A mediados del siglo XVIII, la relación entre la deforestación y el secado de las cuencas de agua era ampliamente observada¹⁹.

La adopción de tratados fue ad hoc, esporádica y de alcance limitado. Las convenciones pesqueras bilaterales se adoptaron a mediados del siglo XIX para detener la sobreexplotación. Entre otras se encuentra la convención para la conservación de las ostras en la que se prohibió su pesca fuera de ciertas fechas, e instrumentos para proteger la pesca, generalmente en ríos o lagos o alrededor de aguas territoriales, de la sobreexplotación. También se adoptó la primera convención ballenera en 1931²⁰.

En cuanto a las aves migratorias, también requerían de la cooperación internacional para asegurar su conservación. Así en 1872, Suiza propuso una comisión reguladora internacional para la protección de las aves. Esto condujo a la consideración del asunto por parte del Congreso Ornitológico Internacional no gubernamental y la creación de un Comité Ornitológico Internacional, que formuló una propuesta de tratado, y la adopción en 1902 de la Convención para la Protección de las Aves Útiles para la Agricultura²¹.

El Convenio recogía una serie de técnicas reglamentarias que aún se utilizan, como la protección a ciertas aves, la prohibición de matarlas o destruirlas, así como sus nidos, huevos o lugares de reproducción, y el uso de ciertos métodos de captura o destrucción. Asimismo, el Convenio de Aves de 1902 recogió una serie de excepciones, como la investigación científica y la repoblación, que continúan

¹⁸ CONDE, C., «Humboldt y el cambio climático» en *Ciencia y Luz*, 2019, p. 1.

¹⁹ SANDS, P. & PEEL, J., *Principles of International... Op. Cit.* p. 25.

²⁰ Convenio para la Regulación de la Pesca de la Ballena de 24 de septiembre de 1931, Sociedad de las Naciones, Ginebra, p. 351.

²¹ <https://www.ecolex.org/es/details/treaty/convention-for-the-protection-of-birds-useful-to-agriculture-tre-000067/> Consultado el 25 de noviembre 2022. Véase FERRERO-GARCÍA, J. J., «El Convenio Internacional para la Protección de las Aves de 1902: ¿Una ocasión perdida para la conservación de la vida silvestre?» en *Ardeola International Journal of Ornithology*, 60(2), (2013), pp. 385-396.

reflejándose en instrumentos más modernos, como el Convenio de Berna de 1979²² y el Convenio de Biodiversidad de 1992²³.

En 1916, se adoptó el primer tratado bilateral para la protección de las aves migratorias²⁴. La fundación en 1922 del Consejo Internacional para la Protección de las Aves, en adelante CICA, reflejó el reconocimiento de que las normas sustantivas debían ir acompañadas de nuevos arreglos institucionales. El CICA se creó para fortificar los vínculos entre los grupos de protección de aves de América y Europa, y su principal objetivo es el de fomentar la coordinación transnacional frente a la integración internacional, que mostraba una renuencia a ir demasiado lejos al afectar la soberanía de los Estados²⁵.

El primer tratado dirigido a la protección de la vida silvestre en una región en particular fue la Convención de 1900 Destinée à Assurer la Conservation des Diverses Espèces Animales Vivant à l'Etat Sauvage en Afrique qui sont Utiles à l'Homme ou Inoffensive cuyo objetivo era la conservación de la vida silvestre en las colonias africanas de los Estados europeos, incluyendo en su contenido el uso de restricciones comerciales a la exportación de ciertas pieles, manifestando la combinación de técnicas regulatorias con incentivos económicos. Esta Convención fue reemplazada por la Convención sobre la Preservación de la Fauna y la Flora en su Estado Natural en el año 1933. Y al igual que otras convenciones anteriores, la Convención de 1933 no estableció un contenido sobre las instituciones encargadas de administrar sus disposiciones, revisar su cumplimiento o asegurar su implementación²⁶.

²² <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1986-25961> Consultado el 2 diciembre 2022. El Convenio relativo a la conservación de la vida silvestre y del medio natural en Europa, creado en Berna el 19 de septiembre de 1979, entró en vigor de forma general el 01 de junio de 1982.

²³ <https://www.cbd.int/doc/legal/cbd-es.pdf> Consultado el 30 noviembre 2022. El Convenio de Naciones Unidas sobre la Diversidad Biológica se negoció bajo el amparo del Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente.

²⁴ Tratado sobre especies migratorias firmado entre Estados Unidos y el Reino Unido, en representación de Canadá, el 16 de agosto de 1916.

²⁵ <https://www.ardeola.org/uploads/articles/docs/841.pdf> Consultado el 4 de diciembre de 2022.

²⁶ SANDS, P. & PEEL, J., *Principles of International... Op. Cit.* p. 24.

Por lo tanto, hasta este momento tiene lugar el primer acercamiento a desarrollar una normativa internacional con el objetivo de proteger las formas de vida salvajes quedando reducidos a meros convenios carentes de obligatoriedad a su cumplimiento y por lo tanto insuficientes e ineficaces para dicha labor²⁷.

En el año 1930 da comienzo la protección de espacios naturales y riquezas biológicas especialmente en África y Asia, es decir, en territorios sometidos a la colonización²⁸.

El Tratado de Aguas Limítrofes de 1909 entre los Estados Unidos y Canadá fue el primero en comprometer a sus partes a prevenir la contaminación, y bajo las predicciones de su Comisión Conjunta Internacional se redactó un borrador de tratado sobre prevención de la contaminación en 1920, pero no se adoptó²⁹.

Otro proyecto en este período, se produjo en el marco de la Conferencia Preliminar sobre la contaminación por hidrocarburos en aguas navegables, el cual no llegó a cristalizar en ningún convenio, que buscaba prevenir la contaminación de los mares por hidrocarburos y para prevenir los daños causados por sustancias corrosivas y venenosas³⁰.

En cuanto a los desarrollos relacionados con la creación de organizaciones ambientales internacionales, se encuentra la primera institución internacional en abordar la protección de la naturaleza, creada en 1909 en la reunión del Congreso Internacional para la Protección de la Naturaleza celebrada en París, que propuso la creación de un organismo internacional de protección de la naturaleza³¹. En 1913,

²⁷ LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación...* Op. Cit. p. 126.

²⁸ Se encuentra el Convenio de Londres de 8 de noviembre de 1930 para la conservación de la flora y fauna natural en África y el Convenio de Washington de 12 de octubre de 1940 sobre la protección de la flora, fauna y las bellezas panorámicas naturales de los países de América. Véase DURÁN SÁNCHEZ, J. L., «Los valores estéticos de los espacios naturales como bien jurídico protegido» en *Cultura y Conciencia. Revista de Antropología*, 3 (2019), pp. 33-34.

²⁹ LASSERRE, F. & VEGA CÁRDENAS, Y. E., «La gobernanza de los Grandes Lagos entre Canadá y Estados Unidos, ¿siempre de común acuerdo?» en *Frontera norte*, 34 (2022), p. 2.

³⁰ https://history.state.gov/historicaldocuments/frus1926v01/pg_239. Consultado el 25 de diciembre 2022. Conferencia Preliminar sobre la contaminación por hidrocarburos en aguas navegables.

³¹ MCCORMICK, J., *Reclaiming Paradise. The global environmental movement*, 1991, pp. 22-24.

un Acta de Fundación de un Comité Consultivo para la Protección Internacional de la Naturaleza fue firmada en Berna por diecisiete países, con la tarea de recopilar, clasificar y publicar información sobre la protección internacional de la naturaleza³².

Además, durante este período se deben destacar dos disputas ambientales que fueron sometidas a arbitraje internacional. La resolución de los conflictos mencionados estableció principios que contribuyeron al posterior desarrollo e incluyeron disposiciones reglamentarias en materia ambiental.

En primer lugar, se observa en el arbitraje del lobo marino del Pacífico que se produjo a raíz de una disputa entre Estados Unidos y Gran Bretaña sobre la sobreexplotación de lobos marinos en áreas fuera de la jurisdicción nacional³³. El laudo rechazó el argumento de que los Estados tenían derecho a regular unilateralmente los recursos naturales fuera de su jurisdicción para garantizar su conservación, y estableció disposiciones para la correcta protección y preservación de los lobos marinos fuera de los límites jurisdiccionales.

Esta primera disputa puso de manifiesto el potencial de futuras controversias sobre recursos naturales valiosos que se encuentran más allá de la jurisdicción nacional de cualquier Estado, por lo tanto, pone de manifiesto el papel que el derecho internacional podía desempeñar en la resolución de disputas y el establecimiento de un marco para la realización de actividades.

En cuanto al segundo laudo arbitral de este período, se encuentra el caso *Trail Smelter*, el cual surgió de una disputa entre los Estados Unidos y Canadá sobre la emisión de vapores de azufre de una fundición situada en Canadá, que causó daños en el Estado de Washington. El Tribunal aplicó el principio de que según el derecho internacional “ningún Estado tiene derecho de usar o permitir el uso de su territorio de tal

³² GUEVARA LINARES, V. M., «Medio ambiente y acuerdos comerciales de América Latina... ¿Amigos o enemigos?» en *Core*, (2013), p. 5.

³³ https://legal.un.org/riaa/cases/vol_XXVIII/263-276.pdf Consultado el 12 de marzo 2022. Award between the United States and the United Kingdom relating to the rights of jurisdiction of United States in the Bering's Sea and the preservation of fur seals 15 August 1893, Volumen XXVIII, pp. 263-276.

*manera que se causen daños por emisiones en o al territorio de otro Estado o en las propiedades o personas del mismo*³⁴

El laudo del Tribunal y su decisión sobre el Estado del derecho internacional sobre la contaminación del aire en la década de 1930 ha llegado a representar un momento de inflexión para el derecho ambiental internacional, que ha influido en los desarrollos posteriores de una manera que indudablemente excede su verdadero valor como una determinación legal autorizada³⁵.

Estos dos laudos arbitrales, junto con los tratados y organizaciones que se crearon, sentaron las primeras bases. Los arreglos institucionales para abordar asuntos ambientales eran limitados, y las normas internacionales eran escasas tanto en términos del tema que abordaban como de las regiones que cubrían. Sin embargo, había una conciencia cada vez mayor de que la explotación de los recursos naturales no podía ocurrir de forma ilimitada, que la industrialización y los avances tecnológicos traen consigo la contaminación y los problemas conexos, y que se necesitaban medidas internacionales para abordar estos asuntos³⁶.

1.1.2. De la creación de la Organización De Naciones Unidas a la Conferencia de Estocolmo de 1972.

El segundo periodo sobre el desarrollo del marco normativo internacional en materia de protección ambiental, comprende desde la creación de las Naciones Unidas en 1945 hasta la Conferencia de Estocolmo de 1972 que constituye para muchos autores el punto de partida del Derecho ambiental.

Esta etapa que da comienzo tras finalizar la segunda guerra mundial, se constituye como el punto de partida de la preocupación ambiental propiamente dicha y se establecen una serie de instrumentos convencionales para la protección de aguas dulces y aguas marinas. Además, se celebraron otros convenios

³⁴ Laudo arbitral internacional de 11 de marzo de 1941, denominado Smelter Trail Case 1938-1941. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/951/4.pdf> Consultado el día 23 de marzo 2022, p. 37-47.

³⁵ FERRER ORTEGA, G., «Los primeros arbitrajes internacionales en materia ambiental» en *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 21 (2022), pp. 606-613.

³⁶ SANDS, P. & PEEL, J., *Principles of International... Op. Cit.* p. 26.

internacionales que, aunque su objetivo principal era distinto, tenían indudablemente naturaleza ambiental³⁷.

En esta etapa destaca la firma del primer Tratado ambiental internacional de protección de la naturaleza, el Convenio de Ramsar³⁸, que recogía una normativa dirigida a la preservación de un tipo especial de ecosistema, con repercusión global, pionero en afirmar la necesidad de integrar los objetivos ambientales en la planificación internacional³⁹.

Más tarde, en los años setenta emergieron normativas internacionales de carácter ambiental, sin embargo, consistía en Tratados y actuaciones institucionales de carácter sectorial y fragmentario, sin ningún tipo de coordinación que entorpecen el desarrollo de una estrategia común de protección ambiental.

Finalizando con el segundo periodo, cabe reseñar que el año 1970 se declaró por la Organización de las Naciones Unidas como el Año de Protección de la Naturaleza tomando la iniciativa de promover una asamblea internacional para tratar la defensa del medio ambiente desde una perspectiva mundial que culminó en la celebración de la Conferencia de Estocolmo en el año 1972⁴⁰.

Esta etapa en el desarrollo del derecho ambiental internacional se caracteriza por la creación de la ONU y sus agencias especializadas, constituyendo las primeras organizaciones internacionales que tanto a nivel regional como global comenzaron a tratar temas en materia ambiental, ampliando el abanico de preocupaciones ambientales a abordar por la actividad regulatoria internacional incluyendo un enfoque sobre las causas de contaminación derivadas de la realización de ciertas actividades peligrosas. Asimismo, esta etapa también se

³⁷ Tratado de Washington sobre la Antártida de 1 de diciembre de 1959 o el Tratado de Moscú sobre prohibición parcial de ensayos nucleares en la atmósfera, en el espacio exterior y bajo el agua de 5 de agosto de 1963.

³⁸ Esta Convención relativa a los Humedales de importancia internacional, en especial como hábitats de aves acuáticas se firmó el 2 de febrero de 1971 en la ciudad de Irán y entró en vigor el 21 de diciembre de 1975. En lo que respecta a España se ratificó el Convenio en 1982 incluyendo dos zonas húmedas, Doñana y las Tablas de Daimiel.

³⁹ JUSTE RUIZ, J. & CASTILLO DAUDÍ, M., *La protección del medio ambiente en el ámbito internacional y en la Unión Europea*, Valencia 2014, p. 20.

⁴⁰ LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación...* Op. Cit. p. 132.

encuentra marcada por el reconocimiento limitado entre el desarrollo económico y la protección del medio ambiente⁴¹.

A pesar de los numerosos intentos por promover la conservación del medio ambiente en la agenda internacional tras la Segunda Guerra Mundial, la Carta de las ONU no recogía en su contenido ninguna disposición que hiciera referencia a la protección ambiental y la conservación de los recursos naturales. Si bien es cierto que entre los propósitos de las Naciones Unidas se encontraba la cooperación internacional para la resolución de conflictos internacionales, entre los que se encuentran los problemas de carácter económico, social, cultural o humanitario que ha supuesto la base para la actividad en materia medioambiental de la ONU⁴².

En cuanto a las agencias especializadas de la ONU no se determinó ningún organismo para la conservación del medio ambiente o la naturaleza, pero otros organismos de forma indirecta incluían disposiciones en materia ambiental como las Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura o la Organización de las Naciones Unidas para la Cultura, las Ciencias y la Educación, en adelante UNESCO.

En 1984, gobierno y actores no gubernamentales configuraron la primera organización de carácter internacional de relevancia encargada de abordar cuestiones en materia ambiental. En esta conferencia participaron representantes de dieciocho gobiernos, siete organizaciones internacionales, ciento siete organizaciones nacionales y la UNESCO creando lo que se conoce como la Unión Internacional para la Conservación de la Naturaleza, encargada de promover la preservación de la vida silvestre y el medio ambiente natural, el conocimiento público, la educación, la investigación científica, las políticas y la legislación⁴³.

Por tanto, la acción medioambiental intergubernamental nace bajo el impulso de la ONU mediante la Resolución del Consejo Económico y Social, en adelante

⁴¹ ESTENSSORO SAAVEDRA, J. F., «Antecedentes para una historia del debate político en torno al medio ambiente: la primera socialización de la idea de crisis ambiental (1945 - 1972)» en *Revista Universum*, 22 2 (2007), pp. 88-107.

⁴² <https://research.un.org/es/docs/environment> Consultado el 23 de marzo de 2022.

⁴³ <https://www.iucn.org/es/nuestra-union> Consultado el 23 de marzo de 2022.

ECOSOC que convocó la Conferencia sobre la Conservación y Utilización de los recursos⁴⁴.

La resolución muestra la necesidad de contribuir a una acción internacional para establecer una gestión y conservación equilibrada de los recursos naturales. Asimismo, en la resolución se enfatiza la importancia de los recursos naturales del mundo y la importancia de reconstruir las áreas devastadas y la necesidad de aplicar técnicas de conservación y utilización de los recursos.

Lo más destacable de esta resolución es que mediante la misma determina la competencia de la ONU sobre cuestiones en materia ambiental, que dio como resultado final la celebración de la Conferencia de Estocolmo de 1972 a la que se hará mención más extensamente en el apartado siguiente.

Como resultado de la decisión del Consejo Económico y Social del 28 de marzo de 1947, de convocar a una Conferencia Científica sobre la Conservación y Utilización de los Recursos, con el propósito de intercambiar información sobre técnicas en este campo, sus costes y beneficios económicos y sus interrelaciones, recomienda que la Conferencia se celebre en los Estados Unidos del 16 de mayo al 3 de junio de 1949⁴⁵.

Se contemplan cuatro clases de participantes en la Conferencia: representantes de servicios gubernamentales, miembros de servicios no gubernamentales y personas seleccionadas por los gobiernos miembros; especialistas individuales seleccionados con el asesoramiento del Comité Preparatorio para preparar documentos o dirigir debates, invitados por el Secretario General, en consulta con los gobiernos interesados; representantes de las Naciones Unidas y sus organismos especializados; y representantes de organizaciones internacionales interesadas y sociedades científicas, y miembros distinguidos de las profesiones, para ser admitidos a discreción del Secretario General⁴⁶.

⁴⁴ United Nations Conference on the Conservation and Utilization of Resources, *Nature* 161, 617 (1948).

⁴⁵ <https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/2020/06/e1948.pdf> Consultado el 2 de abril 2022.

⁴⁶ United Nations Conference on the Conservation and Utilization... *Op. Cit.* p. 2

En la conferencia se abordaron principalmente los temas sobre minerales, combustibles y energías, agua, bosques y tierra, la vida silvestre y los peces. Así como, el uso y la conservación de los recursos, y el desarrollo integrado de las cuencas de los ríos.

Tras la citada conferencia la acción ambiental de la ONU junto a sus agencias especializadas se centró en abordar los temas relacionados con la conservación de la flora y la fauna. Así la Asamblea General convocada en 1945, la Conferencia sobre la Conservación de los recursos del mar, en la que se adoptaron una serie de medidas que sirvieron como base de las normas de conservación adoptadas en los Convenios de Ginebra de 1958.

Nuevamente la Asamblea General de la ONU muestra un cambio de tendencia en cuanto comienza a abordar la problemática derivada de los ensayos nucleares atmosféricos y la contaminación derivada del petróleo, alejándose por tanto de la protección de la flora y la fauna y enfocando sus esfuerzos en la acción internacional sobre la actividad industrial y militar.

Más tarde, la Asamblea General adoptó una serie de resoluciones sobre el uso de la energía atómica, así como los efectos de la radiación que sentaron las bases del Tratado de prohibición de ensayos nucleares establecido en el año 1963⁴⁷.

1.1.3. De Estocolmo a la Conferencia de Río de Janeiro de 1992.

El tercer periodo comprende desde la Conferencia de Estocolmo de 1972 hasta la Conferencia de Río de Janeiro de 1992.

Conocida como la Conferencia Mundial sobre el Medio Humano, en la Conferencia de Estocolmo se pone de manifiesto la limitación de los recursos naturales, el acelerado crecimiento demográfico, así como la necesidad de frenar la contaminación provocada por la urgida industrialización que hacía estragos en la

⁴⁷ https://www.iaea.org/sites/default/files/15403500322_es.pdf Consultado el 13 de marzo 2022. Véase MEDINA ORTEGA, M. «El Tratado de prohibición de pruebas nucleares» en *Revista de estudios políticos*, 132 (1963), pp. 161-172.

calidad del ambiente, suelo y aguas⁴⁸. Esta primera Cumbre de la Tierra en la que participaron ciento catorce Estados es la base del derecho ambiental internacional, pues por primera vez se celebra una audiencia internacional a propósito de centrar la atención en el medio ambiente con el objetivo de establecer una defensa global de la naturaleza.

Los acuerdos establecidos en la Conferencia no constituían de obligaciones vinculantes para las partes pues se trataban de acuerdos con carácter declarativo y orientativo, aunque sienta las bases para el futuro desarrollo normativo⁴⁹.

En ella no se llegó a constituir un principio rector para la protección del medio ambiente, principalmente porque en el momento de su celebración los Estados intervinientes tienen necesidades diferentes e incluso contrarias⁵⁰, pero sí acercaron posturas en relación a la creación de proyectos sociales y culturales para la protección del mismo, poniendo de manifiesto la limitación de los recursos naturales y proponiendo medios comunes de carácter internacional para disminuir la contaminación.

Siguiendo las directrices establecidas en la Conferencia de Estocolmo, la Asamblea General de Naciones Unidas constituye en el año 1972 el Programa de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente, en adelante PNUMA. Es una institución con sede en Nairobi compuesta por una Asamblea y Secretaría conformada por ciento noventa y tres EM de ONU, con el objetivo de ofrecer una plataforma innovadora para el liderazgo de la política ambiental global, enfocado a prestar asistencia en la adopción de medidas de carácter ambiental y coordinar las distintas organizaciones para salvaguardar al medio ambiente.

En definitiva, esta etapa y en concreto la celebración de la Conferencia de Estocolmo, supuso una declaración internacional de la necesidad de proteger el medio ambiente y la importancia del factor humano en esta labor, con la elaboración de estudios que analizan la relación que guarda el crecimiento

⁴⁸ GUIMARAES, R., «El discreto encanto de la cumbre de la tierra. Evaluación impresionista de Río 92», en *Nueva Sociedad*, 122 (1992), pp. 86-89.

⁴⁹ LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación... Op. Cit.* p. 133-134.

⁵⁰ VÁZQUEZ DE PRADA, V., «La Conferencia de Estocolmo sobre el medio ambiente», en *Revista de Administración Pública*, 68 (1972), pp. 381-383.

económico con el daño ambiental impulsando a los países industrializados a enfocar su desarrollo económico en políticas amables con el medio ambiente⁵¹.

Desde la creación de la UNEP, o en castellano PNUMA, se ha configurado como una institución fundamental para el desarrollo del derecho internacional ambiental convirtiéndose su asamblea en el principal foro internacional en cuestiones ambientales⁵².

Por tanto, se puede afirmar que la Conferencia de Estocolmo fue la impulsora de la constitución y el futuro desarrollo del derecho ambiental internacional.

Además, se aprobaron numerosos convenios tanto nivel regional como mundial entre los que destacan: la Convención de la Organización de las Naciones Unidas para la Cultura, las Ciencias y la Educación de 1972 para la protección del patrimonio mundial cultural⁵³, la Convención sobre el Comercio Internacional de especies amenazadas de fauna y flora silvestres⁵⁴ y el protocolo de Montreal para la reducción de las sustancias que agotan la capa de ozono⁵⁵.

⁵¹ ROJAS HERNÁNDEZ, J., *Conceptos Básicos sobre medio ambiente y desarrollo sustentable*, Buenos Aires 2003, pp. 334-335.

⁵² NACIONES UNIDAS <https://www.unep.org/es/events/online-event/la-historia-no-contada-del-principal-organismo-ambiental-del-mundo-el-pnuma-sus> Día de la consulta 25 mayo de 2021.

⁵³ El objetivo principal de la Convención es reforzar la protección de los parajes naturales como culturales que presenta un *“interés excepcional te exige que se conserven como elementos del patrimonio mundial de la humanidad entera”*. Trasladando a los propios Estados las funciones de *“identificar, proteger, conservar, rehabilitar y transmitir a las generaciones futuras el patrimonio cultural y natural situado en su territorio”*.

⁵⁴ Aprobada en 1973 con entrada en vigor en julio de 1975. El objetivo de la celebración de esta convención fue regular el comercio internacional de especies amenazadas a través de permisos que variaba en función del grado de protección que precisaba la especie. Se comprobaba así si una especie había sido adquirida de forma legal o no.

⁵⁵ Aprobado en 1987 con entrada en vigor en enero de 1989. El protocolo se muestra como uno de los instrumentos internacionales más eficaces para paliar un problema ambiental puesto que se trata de un instrumento flexible que va incrementando de manera gradual el rigor en las medidas adoptadas. En su origen, el protocolo estableció una serie de medidas para limitar la producción y consumo de ocho sustancias que dañan la capa de ozono. En la actualidad el protocolo exige la eliminación del uso de estas sustancias. El protocolo de Montreal es la mejor prueba de que la acción decidida y concertada contra los problemas ambientales acaba por dar frutos.

En esta tercera fase se establecen diferentes proyectos que sirvieron de base para el desarrollo del derecho internacional ambiental actual. Entre otros destaca la Carta Mundial de la Naturaleza aprobada por resolución en 1982 de la Asamblea General de las Naciones Unidas en la que recogen una serie de principios y reglas de carácter mundial para la preservación de los recursos naturales con carácter ecológico. Está constituido por unas declaraciones muy generales, pero sus principios de ética ambiental quedaron reflejados en la actualidad en muchos tratados.

En 1983 la Asamblea General de las Naciones Unidas crea la Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo presidida por Gro Harlem Brundtland primera ministra noruega, encargada de estudiar los problemas más apremiantes sobre el medio ambiente proponiendo nuevas directivas para la cooperación internacional.

El informe realizado por la Comisión en 1987 conocido como el Informe Brundtland recoge los problemas ambientales que más afectan a nuestra supervivencia y pone de manifiesto la necesidad de que los gobiernos apoyen un nuevo modelo de desarrollo económico en armonía con el desarrollo sostenible, en adelante DS, que pueda garantizar las generaciones actuales y futuras⁵⁶. En el informe se define, *“el desarrollo sostenible como el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”*⁵⁷.

Respecto al contenido del informe en lo que a DS se refiere, lo presenta como un proceso solidario que permita a quienes viven por debajo de las necesidades humanas, unos niveles mínimos de desarrollo, limitando el crecimiento a quienes viven por encima de los medios ecológicamente aceptables. También debe ser un proceso ilustrado, que permita sacar el mejor partido a la tecnología en armonía con el medio ambiente teniendo en cuenta el crecimiento demográfico en consonancia con los cambios que se puedan producir en la productividad del

⁵⁶ LOZANO CUATANDA, B., *Derecho ambiental... Op. Cit.* p. 56.

⁵⁷ LA COMISIÓN MUNDIAL SOBRE EL MEDIO AMBIENTE Y EL DESARROLLO DE NACIONES UNIDAS (Asamblea general de 1987): *“El desarrollo sostenible es aquél que satisface las necesidades actuales sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades”*

ecosistema. Además, debe ser un proceso equitativo, que garantice a todos el acceso a los recursos naturales asegurando a las generaciones futuras acceso a recursos no renovables y la preservación de las especies animales y vegetales.

Desde la redacción del informe el objetivo del DS se configura como fundamental de la acción ambiental presente en todos los textos y programas de protección ambiental actuales. Tanto es su alcance que ha alcanzado un nivel de implantación en la normativa de protección ambiental, que se ha convertido en un principio del Derecho Internacional. Por el contrario, su aplicación en las políticas nacionales de desarrollo económico no ha tenido los resultados esperados imposibles de alcanzar si no se modifica el sistema capitalista que rige nuestro mercado⁵⁸.

En el informe Brundtland, se recogen una serie de recomendaciones para impulsar el desarrollo del derecho ambiental internacional. Entre las que se encuentra la proposición de Convenciones internacionales sobre protección del medio ambiente y DS.

Siguiendo esta propuesta se convoca la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo que se celebró en Río de Janeiro en junio de 1992 con la asistencia de ciento setenta y seis Estados, cincuenta organizaciones intergubernamentales y miles de organizaciones no gubernamentales⁵⁹.

1.1.4. De la Conferencia de Río a Río + 20 de 2012.

Así las cosas, con la celebración de la conferencia de Río de Janeiro en 1992 da comienzo la cuarta fase del desarrollo del derecho internacional ambiental. A ella asistieron ciento setenta y seis Estados, cincuenta organizaciones intergubernamentales y miles de organizaciones no gubernamentales. En este momento la comunidad internacional ya conociendo los problemas ambientales que existían y la necesidad de establecer soluciones a nivel global, impulsa de nuevo el derecho ambiental internacional bajo el nuevo objetivo de DS.

⁵⁸ LOZANO CUATANDA, B., *Derecho ambiental...* Op. Cit. p. 57.

⁵⁹ SALAZAR ORTUÑO, E., «Coordenadas y desarrollos internacionales del acceso a la justicia en asuntos ambientales» en *Revista Aranzadi Derecho Ambiental*, 42 (2019), p. 149.

De las medidas adoptadas en la conferencia se encuentran dos declaraciones de principios, dos convenios internacionales y un programa de acción, todos ellos con carácter evolutivo, es decir, conforman un marco jurídico general que se desarrollará progresivamente a lo largo de los años sucesivos. El conjunto de las medidas adoptadas en Río son las que constituyen el marco jurídico fundamental del derecho internacional ambiental moderno.

Respecto a la naturaleza de los tratados adoptados, siguen una misma estructura. Son de carácter evolutivo que establece un marco normativo básico que más tarde debe ser desarrollado por otros instrumentos vinculantes, ya sea programas o por el denominado *soft law*, es decir, resoluciones, recomendaciones o decisiones que ostentan una cierta eficacia jurídica⁶⁰.

En el momento de la Conferencia de Río, el mundo estaba cada vez más globalizado y sumido en una crisis ambiental y social latente que hacía saltar las alarmas sobre la extenuación de los recursos naturales, es por ello que en la cumbre se hace un reconocimiento a nivel internacional de los daños que se están provocando en el medio ambiente como la disminución de la capa de ozono, el calentamiento global, la contaminación de aguas, la destrucción de hábitats, etc⁶¹.

La Declaración de Río sobre Medio Ambiente y el Desarrollo está compuesta por veintisiete principios que establecen las bases de la cooperación internacional entre Estados consolidando el DS en el derecho internacional. Además, esta Declaración es donde se consagra el DS como un principio fundamental para la adopción de las políticas y normativas dirigidas a la protección del medio ambiente.

De los principios que constituye la Declaración de Río destacan el principio 3 y 4, suponiendo el primero el reconocimiento del derecho al desarrollo y el segundo en *“a fin de alcanzar el desarrollo sostenible, la protección del medio ambiente deberá constituir parte integrante del proceso de desarrollo y no podrá considerarse de forma aislada”*⁶². Otro principio relevante es el número 7 que recoge *“las responsabilidades*

⁶⁰ LOZANO CUATANDA, B., *Derecho ambiental... Op. Cit.* p. 57.

⁶¹ AGUILAR FERNÁNDEZ, S., «Hacia el Desarrollo Sostenible. Evolución y tendencias de la política europea de medio ambiente», en *Revista Internacional de Sociología*, 35 (2003) pp. 53-55.

⁶² LOZANO CUATANDA, B., *Derecho ambiental... Op. Cit.* p. 58.

comunes pero diferenciadas de los Estados en vista de que han contribuido en distinta medida a la degradación del medio ambiente mundial”, así como el principio 8 que recoge “para alcanzar el desarrollo sostenible y una mejor calidad de vida para todas las personas, los Estados deberían reducir y eliminar las modalidades de producción y consumo insostenible y fomentar las políticas demográficas apropiadas”. Por último, destacaremos los principios 15 y 16 que recogen técnicas de actuación para alcanzar el DS como es el criterio de precaución y el principio de quien contamina paga que se desarrollarán.

La Declaración de Río no es jurídicamente vinculante, pero sí proporcionan un marco general para el desarrollo del medio ambiente tanto a nivel nacional como internacional constituyéndose como punto de referencia en la toma de decisiones sobre esta materia⁶³.

Otro de los instrumentos que componen la Conferencia de Río es el Programa Global para el Desarrollo sostenible en el Siglo XXI, también conocido como Agenda 21⁶⁴. Es de carácter no vinculante que consiste en un Programa de acción a nivel internacional con la finalidad de que los poderes públicos adopten un plan integrando políticas de desarrollo social, económico y medioambiental con el objetivo único de alcanzar el DS.

El programa Agenda 21 está compuesto por 40 capítulos que recogen los objetivos, actividades y medio de actuación necesarios para planificar un futuro sostenible ofreciendo así un punto de partida para el desarrollo de políticas que vinculen los aspectos medioambientales con los aspectos socioeconómicos. Según el PNUMA “es probablemente el instrumento no vinculante más destacado, significativo e influyente en la esfera del medio ambiente en la mayoría de las regiones del mundo”.

Para apoyar al desarrollo de estas políticas con objetivo de desarrollo sostenible a nivel nacional, las Naciones Unidas crean la Comisión sobre el Desarrollo Sostenible en 1993⁶⁵. Esta comisión la integran los representantes de cincuenta y tres Estados seleccionados por el Consejo Económico y Social de

⁶³ Ibidem. p. 59.

⁶⁴ <https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/agenda21toc.htm> Consultado el día 03 de abril de 2021

⁶⁵ LOZANO CUATANDA, B., *Derecho ambiental... Op. Cit*, p. 60.

Naciones Unidas (ECOSOC) en función del criterio de equitativa distribución geográfica, junto a organizaciones gubernamentales, organizaciones institucionales como la Comisión Europea, así como asociaciones no gubernamentales con sede central sita en New York.

La Comisión de Desarrollo sostenible es la institución de las Naciones Unidas encargada de asumir la responsabilidad sobre las cuestiones de DS mediante las siguientes funciones: supervisar los progresos en la ejecución de la Agenda 21, analizar la información que recibe de los Estados, órganos de seguimiento y organizaciones no gubernamentales sobre el Estado del medio ambiente y dar consejo a la Asamblea General sobre la ejecución del programa Agenda 21⁶⁶.

Esta cumbre sirvió principalmente para afianzar los conceptos de DS y desarrollo sustentable, conceptos que parten del Informe Brundtland con el objetivo de crear un programa internacional de protección y desarrollo del medio ambiente que constituyeron como punto de partida para la cooperatividad internacional en la protección del medio ambiente y el desarrollo de futuros programas de protección.

El 11 de diciembre de 1997 se firma el Protocolo de Kioto que dota de fuerza vinculante a las medidas adoptadas en la Cumbre de Río de Janeiro, convirtiéndose en el convenio marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático. De las directrices recogidas en el Protocolo de Kioto, destaca el acuerdo de reducción de la emisión de seis GEI que causan el cambio climático⁶⁷.

La UE ratifica el Protocolo de Kioto en el año 2002 aunque su entrada en vigor se retrasa a febrero del año 2005, desde ese momento se compromete a reducir las emisiones un 8% que se repartió entre los 15 EM que en aquel momento conformaban la UE.

El reparto entre los EM, denominado burbuja comunitaria, se realizó otorgando a cada país un margen distinto en función de la situación en la que se encontrara y de sus expectativas de desarrollo y evolución teniendo en cuenta los factores económicos y medioambientales, resultando lógico que aquellos países con

⁶⁶ Ibidem, p. 61.

⁶⁷ RENIEBLAS DORADO, P., *Imposición Medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, Madrid 2018, p. 33.

una tasa mayor de emisión tenían que realizar un mayor esfuerzo mientras que otros países podrían incluso aumentar la tasa de emisión, como fue el caso de España⁶⁸.

Desde la ratificación del protocolo de Kioto por parte de la UE, España queda adherida a la aplicación de las distintas normas establecidas tanto a nivel internacional como europeo.

Dentro de la normativa de la UE destaca la aprobación en 2008 del paquete europeo de energía y cambio climático 2013-2020 en los que se establecen los objetivos del 20/20/20 en materia de energías renovables, eficiencia energética reducción de emisiones de GEI alcanzar en 2020⁶⁹.

A partir de la cumbre de la tierra de Río, comienzan a celebrarse de forma periódica conferencias decenales como la de Johannesburgo en 2002 o Río más veinte en 2012, con el objetivo de revisar y aprobar los principios y estrategias para abordar los problemas ambientales que requieren acción a nivel internacional.

1.1.5. Desde el Acuerdo de París a la actualidad.

Por último, la quinta fase del desarrollo de derecho internacional ambiental del siglo XXI abarca desde la agenda 2030 y el acuerdo de París hasta la actualidad.

Como hemos mencionado el desarrollo del derecho ambiental del siglo XXI comienza en la cumbre mundial sobre el DS también conocida como Río +10 celebrada en la Ciudad de Johannesburgo en septiembre de 2002 necesaria para poner freno al estrepitoso fracaso de las cumbres anteriores y el continuo deterioro del medio ambiente, en ella no ponen de manifiesto nuevos debates políticos o filosóficos sino la obligación de actuar⁷⁰.

Los resultados de la cumbre quedaron muy por debajo de las expectativas, la mayor parte de las medidas adoptadas resultaron decepcionantes ya que se

⁶⁸ Se le permitirá aumentar más del 15% para el periodo 2008/2012, porque sus emisiones en 1990 eran inferiores a la media comunitaria.

⁶⁹ RENIEBLAS DORADO, P., *Imposición Medioambiental: Reflexiones... Op. Cit.* p. 34.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 35.

limitaba a fomentar instrumentos internacionales ya existentes por lo que sus aportaciones a los acuerdos de la conferencia de Río fueron escasas.

Es más, se podría decir que sirvió principalmente para establecer un Plan de acción con unos metas a alcanzar en tiempo determinado, como ocurrió con el uso de energías renovables, la minoración del uso de productos químicos que causan daño al medio ambiente, así como el plan estratégico para frenar la pérdida de diversidad biológica o proposiciones de planes para reducir la degradación de los recursos naturales haciendo un llamamiento a aquellos países que aún no habían ratificado el Protocolo de Kioto⁷¹.

Más relevancia tuvo la Conferencia de las Naciones Unidas sobre DS más conocida como Río más 20 que se celebró en Río de Janeiro en junio 2012. Esta conferencia se focalizó en primer lugar, en cómo constituir una economía ecológica que permitiera alcanzar un DS y, en segundo lugar, cómo acabar con la pobreza mejorando el gobierno y coordinación internacional para el DS.

Entre otros, se aprueba el inicio de un proceso negociador para establecer nuevos ODS, que se encuentran recogidos en la Agenda 2030 para el DS que supone una evolución de la Agenda 21 adoptada en Río de Janeiro en 1992.

Finalmente, la Asamblea General de Naciones Unidas aprueba en 2015 el documento Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el DS⁷². Como establece en su preámbulo es una nueva agenda universal que gira en torno a cinco esferas de importancia crítica para la humanidad y el planeta: las personas, el planeta, la prosperidad, la paz y las alianzas. Si bien es cierto que no sólo aborda objetivos ambientales, sino que abarca problemas más graves que afectan a la población mundial como por ejemplo liberar a la humanidad de la pobreza y las privaciones.

Los objetivos sociales y económicos la Agenda 2030 si recoger medidas de carácter ambiental, es más, todos los objetivos tienen de una forma directa o

⁷¹ MAYOR ZARAGOZA, F., «De Río (1992) a Johannesburgo (2002): ¿éxito o fracaso de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible», en *Revista de Fomento Social*, 57 (2002), pp. 415-433.

⁷² ASAMBLEA GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS, «Objetivos de...» *Op. Cit.*

indirecta implicaciones ambientales dado su carácter integrador como la gestión sostenible del agua, la energía sostenible y no contaminante, la sostenibilidad de las ciudades, el consumo y la producción sostenible, la lucha contra cambio climático, la protección de los océanos y recursos marinos y el uso sostenible de los ecosistemas terrestres, la lucha contra la de desertificación y la pérdida de biodiversidad⁷³.

Otro hito histórico del derecho ambiental internacional del siglo XXI tuvo lugar en 2015 y se refiere a la respuesta mundial al cambio climático con el acuerdo internacional sobre el clima también conocido como acuerdo de París. Por fin se recogen en un instrumento jurídicamente vinculante el objetivo de mantener el aumento de la temperatura mundial por debajo del 2 °C con respecto a los niveles pre industriales, y proseguir los esfuerzos para limitar este aumento de la temperatura a 1,5 °C, así como la necesidad de aumentar la capacidad de adaptación a los efectos adversos del cambio climático, promover la resiliencia al clima y un desarrollo con bajas emisiones de GEI, de modo que no comprometa la producción de alimentos.

En el Acuerdo de París no se fija objetivos de reducción como se estableció el protocolo de Kioto, sino que son los propios Estados quienes fijan sus contribuciones determinadas a nivel nacional y tras un periodo de cinco años presentan sus resultados para determinar si han alcanzado sus objetivos⁷⁴.

1.2. LA ASUNCIÓN DE LA REGULACIÓN AMBIENTAL POR EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA. ANÁLISIS NORMATIVO DEL DERECHO AMBIENTAL EUROPEO

Si bien la protección ambiental no es una preocupación reciente, en los últimos años ha adquirido una nueva intensidad, marcada por la urgente necesidad de encontrar soluciones globales a los principales problemas

⁷³ ASAMBLEA GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS, «Resolución aprobada por la Asamblea General el 25 de septiembre de 2015 por la que se aprueba Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible» pp. 16-35.

⁷⁴ LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación...* Op. Cit. pp. 142-143.

ambientales tales como, el calentamiento global, la erosión de la biodiversidad, así como el agotamiento de los recursos naturales. Sin duda, el ansiado interés radica en que, en muchos aspectos, la situación se ha vuelto alarmante y amenaza con empeorar si no se toman medidas ambiciosas en la actualidad⁷⁵.

No es posible determinar si esta preocupación por la protección y preservación del medio ambiente deriva de la necesidad vital de los pueblos o incluso de las necesidades de los propios Estados o de los organismos internacionales reconocidos por ellos, establecidos para alcanzar los objetivos planteados en esta materia. Pero eso sí, dada su importancia, se vieron obligados a introducir disposiciones legales y tratados para protegerlo⁷⁶.

Debido a los temores de una desintegración del mercado interno, la preocupación por presentar una imagen menos comercial de la UE, así como el deseo de proteger los ecosistemas y las especies en peligro de extinción, se adoptó gradualmente el derecho ambiental europeo. Aunque no se menciona en el Tratado de Roma de 1957, las preocupaciones ambientales, a través de varias reformas del tratado, lograron progresivamente establecerse como uno de los valores clave de la UE⁷⁷.

Desde ese momento en adelante, la protección del medio ambiente no es solo un objetivo primordial de la Unión, sino también ha evolucionado a la par del crecimiento económico y del mercado interno.

La UE como organización regional de integración en lo que a medio ambiente se refiere, se encuentra en una posición privilegiada respecto al análisis y adopción de medidas necesarias para dar solución a los problemas que se deriven de la protección ambiental. En estos más de cincuenta años, el desarrollo de la normativa en esta materia ha logrado entre otros, prohibir el plomo en los productos derivados del petróleo, eliminar gradualmente sustancias que deterioran la capa

⁷⁵KINGSTON, S., HEYVAERT V., & ČAVOŠKI A., *European environmental law*, United Kingdom 2017, p. 1.

⁷⁶ HINOJO ROJAS, M. «La política en materia de medio ambiente de la U.E. en perspectiva histórica: de Roma a Niza», en *Revista de estudios europeos*, 72 (2018), pp. 26-28.

⁷⁷ JUSTE RUIZ, J. & CASTILLO DAUDÍ, M., *La protección del medio ambiente... Op. Cit.* p. 151.

de ozono, reducir las emisiones de óxido nitroso del tráfico rodado, mejorar el tratamiento de las aguas residuales y la calidad del agua⁷⁸.

El actual objetivo a alcanzar por la Unión, como se verá a continuación, es muy ambicioso, de tal manera que se pretende que la UE sea el primer continente climáticamente neutro. Para poder alcanzar esta meta la Unión ha propuesto una serie de objetivos y un paquete de medidas recogidos en el PVE.

En el presente apartado lo que se pretende es revisar el origen y desarrollo del derecho ambiental europeo desde su génesis hasta la actualidad y cómo ha afectado a la configuración de la fiscalidad ambiental europea.

1.2.1. Tratados Constitutivos de la Unión Europea

Si bien es cierto que los Tratados Constitutivos no contenían ninguna referencia a la política ambiental, a nivel internacional apenas comenzaba a surgir una serie de reglas en áreas discretas tales como los tratados pesqueros a mediados del siglo XIX o la celebración de la Conferencia de Naciones Unidas sobre la Conservación y Utilización de los Recursos de 1949. Todas estas muestras de desarrollo de derecho ambiental contribuyeron a la configuración del derecho ambiental europeo que comenzó a desarrollarse a partir de la declaración de la cumbre del París de octubre de 1972⁷⁹.

Como se ha mencionado anteriormente, para el estudio del progresivo desarrollo jurídico de la política ambiental europea, es necesario revisar los Tratados constitutivos de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (TCECA)⁸⁰, de la Comunidad Económica Europea (TCEE) y de la Comunidad

⁷⁸ DE SADELEER, N., *EU environmental law and the internal market*, OUP Oxford 2014, p. Lii.

⁷⁹ KINGSTON, S., HEYVAERT V., & ČAVOŠKI A., *European environmental... Op. Cit.* p. 3.

⁸⁰ Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero de 18 de abril de 1951 en París. Firmado por Bélgica, Alemania, Francia, Italia, Luxemburgo y los Países Bajos. Proponía reunir la producción francoalemana de carbón y acero bajo el mando de una Autoridad Común.

Europea de la Energía Atómica (TCEEA)⁸¹ que nada decían sobre el medio ambiente ni sobre su regulación; sin embargo, si se muestran en su contenido presunciones referentes al medio ambiente, concretamente respecto al ámbito de la salud. En el TCECA en los artículos 46, 54 y 55 en cuanto a la salud laboral y seguridad en el trabajo y en el TCEEA en los artículos 30 a 39 respecto a la protección sanitaria⁸².

En cuanto al contenido del TCEE en materia de medio ambiente, sólo se encuentran alusiones en el Preámbulo, en él se manifiesta el fin esencial de los Estado Miembros, en adelante EM, de *“la mejora constante de las condiciones de vida y de trabajo de sus pueblos”*⁸³, y en su artículo 2, en el que se recoge uno de los objetivos de la Comunidad el de promover *“un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continua y equilibrada”*⁸⁴.

Mientras que el discurso ambiental a nivel internacional se hizo cada vez más fuerte a finales de los años cincuenta y en los años sesenta, había poco apetito por la actividad comunitaria en el campo ambiental, ya que las instituciones y los EM estaban inmersos en la tarea de definir el orden jurídico y político comunitario en este periodo. No obstante, en estos años se adoptó una pequeña cantidad de legislación comunitaria sobre lo que ahora se consideraría como materia ambiental⁸⁵. Por lo tanto, ninguno de los textos fundacionales de las Comunidades Europeas, en especial consideración al TCEE, el más relevante de los tratados mencionados, recogían regulación alguna respecto al medio ambiente. Esta falta de regulación en materia ambiental daba lugar a duda sobre cómo podía dar respuesta la Unión a las situaciones en las que tuviera que tomar decisiones dirigidas a proteger y preservar el medio ambiente⁸⁶.

⁸¹ Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea y Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, firmados el 25 de marzo de 1957 por los mismos 6 países enumerados en la cita anterior.

⁸² JUSTE RUIZ, J. & CASTILLO DAUDÍ, M. *La protección del medio... Op. Cit.* p. 151.

⁸³ Preámbulo Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

⁸⁴ Véase Artículo 2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

⁸⁵ KINGSTON, S., HEYVAERT V., & ČAVOŠKI A., *European environmental... Op. Cit.* p. 2.

⁸⁶ PERNAS GARCÍA, J. J., «Los principios de la política ambiental comunitaria y la libre circulación de mercancías», en *Anuario de Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, 5 (2001), pp. 613-628.

Este obstáculo se superó por la interpretación que realizaron las autoridades comunitarias basándose en el Preámbulo y el artículo 2 de TCEE adoptando medidas en este ámbito en virtud de los artículos 100⁸⁷ o de armonización general del mismo Tratado. A su vez, la adopción de decisiones en materia ambiental halló fundamento jurídico en el ámbito de la aproximación de las legislaciones nacionales⁸⁸ de los EM, y en aquellos casos en los que no se podía adoptar por esta vía, se recurre a la cláusula residual o de competencia subsidiaria recogida en el artículo 235⁸⁹, que permite al Consejo establecer nuevas competencias que no están previstas en el tratado siempre que se puedan ver mermadas las posibilidades de alcanzar los objetivos de la Comunidad en el funcionamiento del mercado común⁹⁰.

Por lo tanto, en este período, y hasta la entrada en vigor del Acta Única Europea en 1987, en adelante AUE, estos dos artículos formaron las bases legales para dicha legislación⁹¹. Por ello, en esta fase inicial de la política comunitaria medioambiental y en virtud de los artículos mencionados dieron lugar a lugar a que en 1967 se promulga la primera directiva sobre medio ambiente la Directiva 67/548 de clasificación, etiquetado y embalaje de sustancias peligrosas de 27 de junio de 1967, a la que le siguieron la Directiva 70/157 de 6 de febrero de 1970 de niveles de ruido de los vehículos a motor y la Directiva 70/220 de 20 de marzo de 1970 sobre emisiones de gases contaminantes por vehículos a motor⁹².

Mencionados los hitos normativos originarios del derecho ambiental, se debe poner de manifiesto, que es con la Celebración de la Cumbre de los Jefes de Estado y de Gobierno en París en octubre de 1972 donde se proclama firmemente la necesidad de atender y cuidar al medio ambiente, manifestando que, “*Conforme al*

⁸⁷ Véase del Artículo 100 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

⁸⁸ En lo que a medidas de protección ambiental se refiere, también se han adoptado en base al art. 114 del TFUE apartado 1. En su apartado 2 delimita esta vía a las medidas en materia fiscal, a medidas relativas a la libre circulación o en materia de derechos e interés de los trabajadores por cuenta ajena.

⁸⁹ Véase, Artículo 235 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

⁹⁰ HINOJO ROJAS, M., «La política en materia de medio ambiente...» *Op. Cit.* p. 29.

⁹¹ KINGSTON, S., HEYVAERT V., & ČAVOŠKI A., *European environmental... Op. Cit.* p. 2.

⁹² JUSTE RUIZ, J. & CASTILLO DAUDÍ, M., *La protección del medio ambiente... Op. Cit.* p. 110.

espíritu europeo, se prestará una particular atención a los valores y bienes no materiales y a la protección del medio ambiente, a fin de poner el progreso al servicio del hombre”⁹³

1.2.2. Acta Única Europea

En pleno surgimiento de la concienciación ecológica, concretamente el 17 de febrero de 1986 se adopta el AUE, y se inicia la conformación de la política medioambiental de la Comunidad Europea. De las aportaciones más relevantes de este texto en materia medioambiental, se codifica por primera vez la protección del medio ambiente jurídicamente, y se modifica el Tratado de Roma⁹⁴, incluyéndose un nuevo Título VII de la Tercera Parte denominado Medio Ambiente. El nuevo epígrafe que modifica el TCEE comprende los artículos 130 R, 130 S y 130 T⁹⁵.

De las disposiciones mencionadas, el primer art. 130 R recogía entre sus apartados los objetivos a los que tiende la acción comunitaria en esta materia, así como los principios en los que se debe basar. Además, el artículo establecía la extensión de las exigencias de protección ambiental a otras políticas de la Unión y los datos⁹⁶ que debía tener en cuenta la Comunidad para adoptar acciones en esta materia.

⁹³ Texto íntegro del Comunicado final de la Conferencia Cumbre de París de los días 19 y 20 de octubre de 1972.

⁹⁴ Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea firmado en Roma el 25 de mayo de 1957 con el fin de trabajar para la integración y el crecimiento económico a través del comercio y creó un mercado común basado en la libre circulación. En el Tratado se establecieron determinadas políticas como políticas comunes entre los países miembros y crean instituciones y mecanismos de toma de decisiones que permiten la expresión tanto de los intereses nacionales como de una visión común, por ejemplo: la Comisión, el Consejo de ministros, la Asamblea Parlamentaria, el Tribunal de Justicia y el Comité Económico y Social.

⁹⁵ HINOJO ROJAS, M. & GARCÍA GARCÍA-REVILO M., *La protección del medio ambiente... Op. Cit.* pp. 116-117.

⁹⁶ Entre otros, se tenían que tener en cuenta los datos científicos y técnicos disponibles, las condiciones del medio ambiente en las diversas regiones de la Comunidad, las ventajas y las cargas que puedan resultar de la acción o falta de acción y el desarrollo económico y social de la Comunidad en su conjunto y el desarrollo equilibrado de sus regiones.

Por último, el art. 130 R mencionaba la importancia de la cooperación con Organizaciones Internacionales y con terceros países, es decir, el Acta es reflejo de progreso al consagrar el principio de cooperación internacional, recogido en el artículo 130.R.5, principio que ya se advertía desde los programas de protección anteriores y que consiste en obligar a los EM a la cooperación con otros países y Organizaciones Internacionales en materia de protección del medio ambiente⁹⁷.

En lo que respecta al contenido del art. 130 S, recoge el proceso de toma de decisiones por la Comunidad en esta materia, y se debe poner de manifiesto que para la elaboración de medidas era, por regla general, adoptadas por unanimidad del Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo en adelante PE. Además, el AUE establece una segunda vía para la creación de normativa en materia medioambiental mediante la aproximación normativa de los EM sobre el medio ambiente, convirtiéndose en un componente esencial del mercado interior. Así, en este sentido, el artículo 100A⁹⁸, además de precisar con más detalle las condiciones materiales, institucionales y de votación de esta acción coordinada, establece que, para alcanzar las propuestas de la Comisión en materia ambiental se basarán en un alto nivel de protección⁹⁹. Este artículo forma parte de la regulación jurídica del medio ambiente pues, aunque está dirigido a la armonización de disposiciones de los EM en materia de funcionamiento del mercado interior, tiene una gran trascendencia para el alcance de este propósito, permitiendo por mayoría cualificada adoptar medidas en esta materia¹⁰⁰.

Otra de las modificaciones relevantes recogidas en el art. 130 S, es la participación del PE, en la adopción de medidas sobre medio ambiente pues, el artículo exige la consulta del Consejo al PE¹⁰¹.

⁹⁷ FERNÁNDEZ LIESA, C. R., «Relaciones exteriores de la Comunidad Europea en materia de medio ambiente del marco del Acta Única Europea», en *Revista de Instituciones Europeas* (1991), pp. 223-225.

⁹⁸ Artículo 100 A del Acta Única Europea.

⁹⁹ HINOJO ROJAS, M., «La política en materia de medio...» *Op. Cit.* pp. 26-73.

¹⁰⁰ ALONSO GARCÍA, M^a. C., «La política medioambiental comunitaria y el significado de la aprobación del Tratado de la Unión Europea para la misma», en *Revista de administración pública*, 140 (1996), p. 336.

¹⁰¹ *Ibidem*, pp. 337-338.

Por consiguiente, puede decirse que el Acta Única estableció formalmente¹⁰² la doble posibilidad para resolver las cuestiones medioambientales que podían incurrir en la Comunidad: la política ambiental stricto sensu y la de aproximación de las legislaciones nacionales para la realización del mercado interior. Esta doble dimensión tenía un proceso diferente para la adopción de decisiones por parte de la Comunidad Europea en materia medioambiental, pues la primera, debía aprobarse por unanimidad del Consejo, mientras que si la medida a adoptar verse sobre el mercado interior era necesario la mayoría cualificada del Consejo. También se diferenciaban en el grado de intervención del PE en la toma de decisiones pues si la medida a adoptar fuese bajo la política de medio ambiente bastaría con la mera consulta al mismo, a diferencia de la necesidad del inicio del procedimiento de cooperación¹⁰³ para la toma de decisiones sobre medio ambiente como ingrediente del mercado interior¹⁰⁴.

Dentro de las modificaciones realizadas en el Tratado, concretamente en lo que a principios ambientales se refiere, se incluye el principio de subsidiariedad que es hoy día uno de los principios generales de la política ambiental europea¹⁰⁵.

Este principio de subsidiariedad se recoge en el art. 130 T que en virtud del mismo se permite la adopción de medidas en materia ambiental a los EM cuando se trate de medidas de mayor protección cuando sean compatibles con los Tratados, es decir, desarrollan el principio de subsidiariedad¹⁰⁶.

Por tanto, la entrada en vigor del Acta Única el 1 de julio de 1987 supone la creación de una política medioambiental comunitaria con base jurídica explícita recogida en los Tratados comunitarios que fundamentan jurídicamente sus actos normativos. Pero a su vez, y por lo establecido en el art. 130 S se muestra el carácter minimalista de la política comunitaria en medio ambiente puesto que el requisito

¹⁰² Estableció formalmente lo que ya se realizaba en la práctica por las instituciones comunitarias antes de su adopción.

¹⁰³ El procedimiento de cooperación consiste en que el Consejo con arreglo a dicho procedimiento y previa consulta del Comité económico y social debía decidir las acciones comunitarias para la realización de los objetivos medioambientales.

¹⁰⁴ HINOJO ROJAS, M., «La política en materia de medio...» *Op. Cit.* pp. 26-73.

¹⁰⁵ ALONSO GARCÍA, M^a. C., «La política medioambiental...» *Op. Cit.* pp. 339.

¹⁰⁶ Véase, Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de febrero de 1983, asunto C- 240/83.

de unanimidad permitía que cualquier EM pudiera bloquear el proceso de decisión de mediadas que pudieran ocasionar un perjuicio en su desarrollo económico o industrial. A su vez y en vistas a un mayor desarrollo en política ambiental se introdujeron la posibilidad de adoptar medidas de mayor protección por los EM en virtud del art. 130 T y medidas en esta materia que afecten al mercado interior en virtud del art. 100 A¹⁰⁷.

1.2.3. Tratado de Maastricht

Tras la convocatoria de otra importante cumbre mundial, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de 1992 en Río de Janeiro¹⁰⁸, comenzó otra fase en la evolución del derecho ambiental de la UE.

El siguiente gran paso en los esfuerzos por crear una unión cada vez más estrecha entre los pueblos europeos fue la adopción del Tratado de la Unión Europea, en adelante TUE, en Maastricht el 7 de febrero de 1992 por el que se modifica el tratado original de Roma y se caracteriza por ir un paso más allá en lo que respecta a las políticas medioambientales¹⁰⁹.

¹⁰⁷ ALONSO GARCÍA, M^a. C., «La política medioambiental...» *Op. Cit.* p. 340.

¹⁰⁸ Con la celebración de la conferencia de Río de Janeiro en 1992 da comienzo la cuarta fase del desarrollo del derecho internacional ambiental, a ella asistieron 176 Estados, 50 organizaciones intergubernamentales y miles de organizaciones no gubernamentales. En este momento la comunidad internacional ya conociendo los problemas ambientales que existían y la necesidad de establecer soluciones a nivel global, impulsa de nuevo el derecho ambiental internacional bajo el nuevo objetivo de desarrollo sostenible. Para conocer más sobre la Cumbre de Río de Janeiro de 1992 véase SALAZAR ORTUÑO, E., «Coordenadas y desarrollos...» *Op. Cit.* p. 154.; AGUILAR FERNÁNDEZ, S., «Hacia el Desarrollo Sostenible...» *Op. Cit.* pp. 57-61; LOZANO CUATANDA, B., *Derecho ambiental... Op. Cit.* p. 57.

¹⁰⁹ TECHERA, E., *Routledge handbook of international environmental law*, Routledge 2012, pp. 1147-1179.

En cuanto a la toma de decisiones sobre política medioambiental, el Tratado refuerza la participación del PE en el procedimiento de cooperación¹¹⁰ e incluso el procedimiento de codecisión¹¹¹, por el contrario restaba participación de dicho órgano en la toma de decisiones medioambientales en el ámbito de la aproximación de legislaciones para la consecución del mercado interior, pues el Tratado establecía la necesidad de adoptar las decisiones por el Consejo mediante el procedimiento de codecisión entre el PE, previa consulta del Comité Económico y Social.

Además, este Tratado destaca por las modificaciones que se incorporaron en cuanto al proceso de adopción de medidas en el ámbito ambiental. La regla general exigía de unanimidad para la adopción de medidas en este ámbito, a partir de la firma del tratado las decisiones se aprobarán por mayoría cualificada, con ciertas reservas como las disposiciones esencialmente de carácter fiscal, medidas de ordenación territorial, utilización del suelo con excepción de la gestión de los residuos y las medidas que afectan significativamente a la elección de los EM sobre las diferentes fuentes de energía y la estructura general de su abastecimiento energético¹¹².

Sigue existiendo pues un desequilibrio en la toma de decisiones de carácter medioambiental a razón de si afecta a políticas de carácter *stricto sensu* o las que se refieren a la aproximación normativa para la realización del mercado interior¹¹³.

De la firma de este tratado se consagra el respeto medioambiental como objetivo comunitario pues se pone de manifiesto la necesidad de *“un desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la comunidad, un*

¹¹⁰ Dicho procedimiento fue introducido por primera vez en el ámbito de las políticas medioambientales por el Tratado de Maastricht, aunque aparece con anterioridad en el Acta Única Europea como procedimiento para la adopción de decisiones medioambientales, pero en el ámbito de la aproximación de legislaciones para la consecución de mercado interior.

¹¹¹ La intervención del Parlamento Europeo en el procedimiento de codecisión se renunció a los casos en los que saltar programas de acción generales relativos al medio ambiente.

¹¹² DE SADELEER, N., *EU environmental law... Op. Cit.* p. 11.

¹¹³ HINOJO ROJAS, M. & GARCÍA GARCÍA-REVILLO M., *La protección del medio ambiente... Op. Cit.* pp. 119-120.

*crecimiento sostenible y no inflacionista que respete el medio ambiente*¹¹⁴, además se establecían explícitamente los medios de acción de la Comunidad, así como una política autónoma del medio ambiente que debía integrarse con el resto de políticas comunitarias.

Se promueve la aplicación de los principios de subsidiariedad y el principio de proporcionalidad ligado al crecimiento económico de la Comunidad europea, es decir, se promueve el DS. Por lo tanto, la conservación y protección del medio se convierte en una labor de todos que queda sujeto a su vez al principio de precaución o principio de cautela, así lo recoge su artículo 3.3¹¹⁵:

*“La Unión establecerá un mercado interior. Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico y técnico.”*¹¹⁶

1.2.4. Tratado de Ámsterdam

En 1997 se celebra el Tratado de Ámsterdam, que entró en vigor en 1999 y modifica el TUE y los tratados constitutivos de las Comunidades Europeas. Uno de sus principales objetivos fue el de determinar un desarrollo equitativo y sostenible comunitario, integrando en todas las políticas sectoriales de la Comunidad la protección medioambiental, así se pone de manifiesto en sus artículos 174-176¹¹⁷.

Las primeras muestras de la integración de la protección medioambiental se encuentran en la aplicación de los principios ambientales. De esta manera se traslada a ellos la necesidad de integrar las exigencias de la protección del medio

¹¹⁴ Modificado el artículo 2 del Tratado Económico Europeo por el artículo G, B, 2 del Tratado de la Unión Europea.

¹¹⁵ AGUILAR FERNÁNDEZ, S., «Hacia el Desarrollo Sostenible...» *Op. Cit.* pp. 63-78.

¹¹⁶ Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 Maastricht.

¹¹⁷ PARLAMENTO EUROPEO «Los Tratados de Maastricht y Ámsterdam» en *Fichas temáticas sobre la Unión Europea* <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/3/los-tratados-de-maastricht-y-amsterdam> Consultado el día 16 de octubre de 2020.

ambiente en la definición y la realización de las demás políticas y acciones de la Comunidad. Con ello lo que se pretende es reforzar el lugar del medio ambiente en la construcción europea¹¹⁸. Así mismo, las enmiendas de Ámsterdam 'exportaron' el principio de integración de las disposiciones ambientales del Tratado y lo promovieron al estatus de 'principio general' aplicable a todo el Tratado¹¹⁹.

La tutela sobre el medio ambiente cobra fuerza en la redacción del Tratado puesto que se integra como misión de la Comunidad Europea. Así se encuentra recogido en el artículo 2 como "*La Comunidad tendrá como misión promover [...] un alto nivel de protección y de mejora de calidad del medio ambiente*"¹²⁰ que acompañó a la misión ya consagrada de promover "*un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la comunidad*".¹²¹

Entre las novedades recogidas en el tratado en materia medioambiental comunitaria, la más importante fue el refuerzo democrático que se produjo al permitir la participación de ciertos órganos en la toma de decisiones en el ámbito de la política medioambiental. Muestra de esta novedad es la oportunidad de participación que se brinda al Comité de las Regiones en este contexto, así como el papel que se otorga al PE en la adopción de decisiones comunitarias en materia medioambiental mediante el procedimiento de codecisión entre el Consejo y el Parlamento tanto en políticas de medio ambiente *stricto sensu* como en el ámbito de la aproximación de legislaciones para la realización del mercado interior¹²².

¹¹⁸ FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «La política ambiental y sobre desarrollo sostenible en la Unión Europea: de sus orígenes a la estrategia de desarrollo y al Tratado de Lisboa», en *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, 13 (2008), pp. 15-27.

¹¹⁹ KINGSTON, S., *European Perspectives on Environmental Law and Governance*, 2013, p. 129.

¹²⁰ Tratado de Ámsterdam por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea, los Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas y determinados actos conexos. Artículo 2 apartado 2.

¹²¹ VILLAR EZCURRA, M., «Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental», en *Crónica Tributaria*, 135 (2010), pp. 235-245.

¹²² HINOJO ROJAS, M. & GARCÍA GARCÍA-REVILLO M., *La protección del medio ambiente... Op. Cit.* pp. 124-125.

El Tratado de Ámsterdam introduce el principio de flexibilidad o cooperación reforzada¹²³ consistente en autorizar a un grupo de EM que puede avanzar hacia una mayor integración en una determinada materia al margen de los restantes Estados que no quieren participar.

En lo que respecta al ámbito de la política ambiental, con la aplicación de este principio se permitiría a un determinado grupo de EM establecer unas medidas comunes, por ejemplo, en el ámbito fiscal en el que, a pesar de existir un grupo de Estados favorable a adoptar medidas en este ámbito, necesitaría obtener la aprobación por unanimidad¹²⁴¹²⁵.

¹²³ Ejemplo de esta cooperación reforzada en materia medioambiental se encuentra en el contenido del Memorando de entendimiento sobre la cooperación en materia medioambiental del año 2018 firmado entre España y el Reino Unido en condición de Estado responsable de las relaciones exteriores de Gibraltar, en la que se determinó, que en aras de lograr una cooperación reforzada en materia de protección ambiental, establecer una Comisión Técnica y de Coordinación integrada por autoridades competentes, encargada principalmente de ofrecer un foro para la cooperación en materias sobre calidad de aire, sobre valoración de impacto ambiental sobre los proyectos que se propongan en Gibraltar, en materia de calidad de agua y protección del hábitat marino. Asimismo, se pacta que la Comisión Técnica y de Cooperación trabaje junto al Grupo de Trabajo Aduanero, para ofrecer un foro para la cooperación reforzada en materia de residuos sólidos y escombros desde Gibraltar a España y un foro para promover la más elevada protección medioambiental en actividades de repostaje. Para más información véase <https://www.exteriores.gob.es/es/Comunicacion/Comunicados/Documents/MOU%20MEDIOAMBIENTE.pdf> Consultado el 25 de noviembre 2022.

¹²⁴ LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación...* Op. Cit. pp. 175-176.

¹²⁵ En septiembre de 2011 la CE planteó la propuesta de una directiva para establecer un sistema común de impuestos sobre las transacciones financieras. Esta propuesta nacida en el marco legal de la armonización fiscal para su aprobación necesitaba la unanimidad del Consejo. Al no conseguir la unanimidad 11 EM solicitaron al Consejo la autorización para plantear la introducción de este impuesto mediante la cooperación reforzada. Aprobándose por primera vez en enero de 2013 la Directiva previa revisión del PE y el Consejo sobre armonización fiscal de operaciones financieras. Véase, UE propuesta de Directiva del Consejo de 14 de febrero de 2013 sobre la implementación de cooperación reforzada en ámbito del impuesto sobre transacciones financieras. Para conocer más sobre cooperación

Además, se debe mencionar que el 25 de junio de 1998 en Dinamarca, se acuerda el Convenio de la Comisión Económica de las Naciones Unidas para Europa sobre “*El acceso a la información, la participación del público en la toma de decisiones y el acceso a la justicia en asuntos ambientales*” también conocido como Convenio de Aarhus. Entró en vigor en el año 2001 es un Tratado que firmaron todos los EM, Estados Unidos, Canadá, Australia e Israel. Su principal objetivo es proteger el medio ambiente de las generaciones presentes y futuras, así como establecer sus derechos y obligaciones bajo tres aspectos fundamentales: el derecho de acceso a la información ambiental, el derecho a participar en la toma de decisiones y el acceso a la justicia ambiental¹²⁶.

1.2.5. Tratado de Niza

En cuanto al Tratado de Niza se firmó en 2001 y entró en vigor en febrero de 2003. Si bien es cierto que no introduce modificaciones sustanciales en materia ambiental, si incorporó modificaciones respecto a los procesos de toma de decisiones que influyeron en el desarrollo del derecho ambiental. Se favorecen las condiciones para adoptar medidas mediante la cooperación reforzada, que como hemos expuesto anteriormente, es la fórmula que permite combinar la voluntad de algunos países de avanzar con mayor rapidez que otros, evitando así frenar el desarrollo común mediante el criterio de unanimidad para la adopción de medidas en algunas materias. Desde la entrada en vigor del tratado se simplifica el proceso para solicitar la cooperación reforzada exigiendo una propuesta con la participación de mínimo nueve EM que posteriormente debe ser aprobada por el Consejo por mayoría cualificada¹²⁷.

reforzada Véase, MANGAS MARTIN, A., «La cooperación reforzada en el Tratado de Ámsterdam», en *Comunidad Europea Aranzadi*, (1998), pp. 27-28; DURÁN CABRÉ J. M^a., «La armonización fiscal en la Unión Europea: Evolución y prioridades actuales», en *Papeles de economía española*, 141 (2014), pp. 99-111.

¹²⁶ GARCÍA-ÁLVAREZ GARCÍA, G., «Acceso a la información, participación y acceso a la justicia en cuestiones ambientales: del Convenio de Aarhus a la Sentencia Boxus», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 14 (2013), p. 445.

¹²⁷ LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación... Op. Cit.* pp. 176-177.

1.2.6. Tratado de Lisboa

El impulso en la constitución de la UE tal como se conoce actualmente, se produce con la firma del Tratado de Lisboa en el año 2007 con entrada en vigor el 1 de diciembre de 2009, el cual recoge una serie de novedades respecto al medioambiente, como la competencia compartida entre la Unión y los EM en este ámbito. En él se establecieron una serie de categorías competenciales delimitando claramente cuáles son los ámbitos del ejercicio de ambos, incluso se han estipulado las condiciones del ejercicio de tales competencias. En este sentido, tanto la Unión como los EM podrán legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes en el ámbito del medio ambiente determinados en el tratado¹²⁸. Además, se especifica en qué momento pueden actuar los EM en materia de competencias compartidas, que podrán ejercer su competencia en la medida que la Unión no haya ejercitado la suya o en la medida en que la Unión haya decidido dejar de ejercer la suya¹²⁹. Otro de los cambios producidos con la entrada en vigor del tratado es la introducción de un nuevo Título XXI Energía, que muestra la preocupación de la Unión por uno de los problemas más actuales, el cambio climático haciendo alusión directa en su contenido.

Respecto a la toma de decisiones, se establece una novedad con la modificación del artículo 175 en determinadas materias reservadas al ámbito de decisión del Consejo por unanimidad mediante procedimiento legislativo especial, que pueden ser abordadas mediante el procedimiento legislativo ordinario.

En cuanto al ámbito de la aproximación de las legislaciones para la realización del mercado interior, se produce otro cambio destacado por el fortalecimiento democrático otorgando la posibilidad de participar en la adopción de medidas de armonización normativa al PE mediante el procedimiento legislativo ordinario. Se puede decir que es en este tratado donde finalmente se

¹²⁸ Esto se desarrolla más ampliamente en el apartado 1.5 denominado Procesos decisorios en la adopción de medidas en materia ambiental en el ordenamiento jurídico europeo del presente trabajo.

¹²⁹ HINOJO ROJAS, M. & GARCÍA GARCÍA-REVILLO, M., *La protección del medio ambiente...* Op. Cit. p. 128.

equiparan los procesos decisorios en el ámbito de la armonización normativa relativa al medio ambiente.

Para finalizar la revisión de las modificaciones recogidas en el Tratado de Lisboa respecto a los procesos de toma de decisiones en materia ambiental, se debe hacer referencia a una de las más importantes que se trata de la posibilidad de presentar iniciativas legislativas ciudadanas. El tratado contempla la posibilidad de que un grupo, de al menos un millón de ciudadanos, que sean nacionales de un número significativo de EM, pueda invitar a la Comisión a presentar una propuesta sobre cuestiones que los ciudadanos estimen que requieren acto jurídico de la Unión para los fines de aplicación de los tratados, incluyendo en materia relativa al medio ambiente¹³⁰.

En cuanto a las relaciones exteriores en materia de medio ambiente, el Tratado de Lisboa refuerza el DS como misión de la UE incluyendo como objetivo de política ambiental la lucha contra cambio climático e introduce un nuevo principio rector el principio de bienestar de los animales¹³¹.

No se puede dejar de mencionar la referencia que realiza un importante instrumento jurídico como es la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea adoptada el 12 de diciembre de 2007 respecto del medio ambiente como derecho primario de la Unión. Se encuentra recogido en su artículo 37 denominado protección del medio ambiente que dice *“en las políticas de la Unión se integrarán y garantizarán, conforme al principio de desarrollo sostenible, un nivel elevado de protección del medio ambiente y la mejora de su calidad”*¹³².

Este reconocimiento no tiene mayor relevancia pues establece que las políticas de la Unión integrarán y garantizarán con arreglo al principio de DS, un alto nivel de protección del medio ambiente y la mejora de su calidad.

Fruto del desarrollo normativo expuesto, el derecho originario de la UE otorga una competencia muy amplia a las instituciones comunitarias para actuar

¹³⁰ Véase a este respecto la Comunicación de la COMISIÓN EUROPEA, «Libro Verde sobre la Iniciativa Ciudadana Europea», COM (2009) 622 final de 11 de noviembre de 2009 p. 15.

¹³¹ HINOJO ROJAS, M. & GARCÍA GARCÍA-REVILLO M., *La protección del medio ambiente... Op. Cit.* p. 132.

¹³² *Ibidem*, p. 135.

en cuanto a su reconocimiento como política comunitaria como con los objetivos y principios que consagran en esta materia¹³³.

1.3. LOS PRINCIPIOS INFORMADORES DEL DERECHO AMBIENTAL EUROPEO EN EL ORDENAMIENTO VIGENTE

En lo que se refiere al derecho de la UE, el TFUE contiene en su Título XX establece expresamente los principios destinados a orientar el derecho europeo en materia de medio ambiente.

Su artículo 191 apartado 2, determina que la política sobre medio ambiente se basará en el principio de precaución y en los principios preventivos que permitan evitar los daños ambientales, corrigiendo los daños prioritariamente en su origen y bajo lo dispuesto en el principio quien contamina paga. Estos principios han ejercido una influencia considerable en la redacción de la legislación derivada de la UE, como puede verse por su frecuente inclusión en los considerandos; han dado lugar a avances en la legislación nacional debido a la interacción entre la UE y los ordenamientos jurídicos nacionales. Así mismo, han tenido una gran influencia las sentencias dictadas por el TJUE como se analiza a continuación¹³⁴.

Los principios jurídico-ambientales no resultan, pues, de naturaleza diferente a los restantes principios generales del Derecho. Presentan, así, los conocidos problemas de posible indeterminación de sus contenidos y de necesidad de compaginación entre principios que pueden resultar parcialmente contradictorios. No hay ninguna originalidad en tales problemas, salvada la novedad de su planteamiento en relación con el medio ambiente. Al hilo de los casos requeridos de la aplicación de principios, cabrá especificar sus contenidos y resolver los enfrentamientos con otros principios¹³⁵.

¹³³ LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación...* Op. Cit. p. 178.

¹³⁴ DE SADELEER, N., *Environmental principles: from political slogans to legal rules*, United Kingdom 2020, p. 55.

¹³⁵ LÓPEZ RAMÓN, F., «Caracteres del derecho comunitario europeo ambiental», en *Medio Ambiente & Derecho: Revista electrónica de derecho ambiental*, 1 (1998), p. 61.

1.3.1. Principios de Carácter General

1.3.1.1. Principio de Integración

El principio de integración se incluyó en el ordenamiento jurídico de la UE en la firma del Tratado de Ámsterdam en virtud de lo establecido en el art. 11 del TFUE que determina, *“Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible.”*¹³⁶

En ese mismo sentido, la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, manifiesta en su art. 37 que, *“Las políticas de la Unión integrarán y garantizarán con arreglo al principio de desarrollo sostenible un alto nivel de protección del medio ambiente y la mejora de su calidad.”*¹³⁷

La diferencia entre ambos preceptos es que el art. 11 del TFUE tiene un mayor alcance pues habla de la integración en la política y actividades de la UE, mientras que el art. 37 de la Carta sólo habla de la integración en la política. Se hace referencia a esta comparación entre artículos a razón de lo establecido en el apartado 1 del art. 6 del TFUE dado que la Carta de derechos fundamentales tiene el mismo valor jurídico que los Tratados, se aprecia la falta de coherencia entre el TFUE y el contenido de la CDFUE¹³⁸.

La importancia de este principio aumentó con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, pues supuso modificaciones en relación a su aplicación, si bien no se modificó la redacción del principio en sí, pero se incrementaron los requisitos de integración concretamente los arts. 8 a 13 del TFUE, entre los que se encuentran la promoción de un alto nivel de empleo, o la integración de la protección de los consumidores¹³⁹. En aras de favorecer la armonización de estos requisitos de integración, el art. 7 del TFUE delimita la acción de la UE llamando a la coherencia

¹³⁶ Artículo 11 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

¹³⁷ Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01).

¹³⁸ BÁNDI, G., «Principles of EU Environmental Law Including (the Objective of) Sustainable Development», en *Research handbook on EU Environmental Law*, United Kingdom 2020, p. 41

¹³⁹ DE SADELEER, N., *Environmental principles... Op. Cit.* p. 55.

entre las políticas y actividades en función de alcanzar sus objetivos y bajo el principio de atribución de competencias¹⁴⁰.

En cuanto a su contenido, se desprende el objetivo común establecido por este principio que es alcanzar el DS. Por lo tanto, se puede decir que el principio de integración consiste en que la UE debe de tener en cuenta la protección del medio ambiente a la hora de adoptar sus políticas, independientemente de su ámbito, así como las acciones que desee emprender y puedan tener efectos negativos en el entorno¹⁴¹.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en adelante TJCE, y actual TJUE ha interpretado el principio de integración en favor de la protección ambiental en numerosas ocasiones como en la Sentencia de 10 de febrero de 1999 en el asunto “*Braathens Sverige AB*”¹⁴² en el que el Tribunal realizó una interpretación de la Directiva sobre armonización de impuestos hidrocarburos para exigir protección ambiental, o la Sentencia de 13 de marzo de 2001 “*Preussen Elektra*”¹⁴³, sobre la interpretación del Tratado en materia de libre circulación de mercancías¹⁴⁴¹⁴⁵.

¹⁴⁰ Principio de atribución de competencias, este principio supone que la UE sólo tendrá competencia en las materias que así se lo atribuyen los Tratados.

¹⁴¹ AGUILAR FERNÁNDEZ, S., «El principio de integración medioambiental dentro de la Unión Europea: la imbricación entre integración y desarrollo sostenible», en *Papers. Revista de Sociología*, 71 (2003) p. 95.

¹⁴² Véase, Sentencia del TJCE de 10 de febrero de 1999 en el asunto “*Braathens Sverige AB*” C-346/97.

¹⁴³ Sentencia del TJCE 13 de marzo de 2001 en el asunto “*Preussen Elektra*” C-379/1998.

¹⁴⁴ Véase, Sentencia de 17 de diciembre de 2002 en el asunto 513/99, *Concordia Bus Finland*, sobre la interpretación de la Directiva de contratación pública. Además, el TJUE también ha interpretado el principio de integración como referencia en casos de utilización de criterios ambientales en contratación pública. Véase, Asunto C-513/99, *Concordia Bus Finland Oy Ab*, antes *Stagecoach Finland Oy Ab*, y Ciudad de Helsinki, *HKL-Bussiliikenne*, párr. 57. El TJUE también se ha pronunciado sobre productos fitosanitarios en el Asunto T-229/04, Reino de Suecia/ Comisión, párr. 262.

¹⁴⁵ RODRIGO HERNÁNDEZ, Á. J., «El Principio de Integración de los aspectos económicos, sociales y medioambientales del desarrollo sostenible», en *Revista Española de Derecho Internacional*, 2 (2012), pp. 133-150.

En relación con la aplicación del principio de integración, en la práctica presenta dificultades pues puede ser contrario a la aplicación de otros principios como se manifiesta en el *Cassis de Dijon*¹⁴⁶, en la que entra en conflicto con el principio de reconocimiento mutuo, en virtud del cual los EM no pueden prohibir la venta de mercancías que se comercializan legalmente en otro EM de la UE. Por tanto, se puede decir que no siempre las políticas y actividades comunitarias son compatibles con el objetivo de protección ambiental y se limitan a establecer medidas para minimizar los efectos negativos para el medio ambiente como se pone de manifiesto en la política de transporte¹⁴⁷.

1.3.1.2. *Principio de Subsidiariedad*

Sí bien la subsidiariedad se articula por primera vez en una serie de documentos de la UE: incluyendo el borrador del tratado Spinelli de 1984 sobre la UE, es solo con el AUE de 1986 que el principio hizo su primera aparición sustantiva en la ley primaria de la Unión.

Al mismo tiempo, es con el Tratado de Maastricht de 1992 que el principio encontró explícitamente su camino en el texto constitucional de la UE, con un ámbito de aplicación que se extiende mucho más allá de los confines de la política ambiental¹⁴⁸. El art. 3 B establecía,

*“en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, solo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, pueden lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario.”*¹⁴⁹

¹⁴⁶ Véase, Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de febrero de 1979 en el asunto C-120/78.

¹⁴⁷ FERNÁNDEZ-MIRANDA FERNÁNDEZ-MIRANDA, J., *El principio de prevalencia en el ordenamiento estatal*, Madrid 2020, pp. 53-54. Véase para más información SANZ LARRUGA, F. J., «La integración europea y el principio comunitario de integración ambiental en el ordenamiento jurídico español», en *Revista da Secretaria do Tribunal Permanente de Revisão*, 6 (2018), pp. 254-257

¹⁴⁸ FABBRINI, F., «The principle of subsidiarity» en *Oxford Principles of EU Law (OUP 2016), Forthcoming, iCourts Working Paper Series*, 66 (2016), p. 5.

¹⁴⁹ Tratado de Maastricht 1992.

Dado que la política ambiental no es competencia exclusiva de la UE, se aplica el principio de subsidiariedad. En pocas palabras, el objetivo de este principio no es asignar poderes, sino más bien regular el uso de los mismos. En particular, la atención se centra en si le corresponde a la UE tomar la decisión más adecuada. Para que pueda adoptar las medidas más adecuadas deben darse dos circunstancias. La primera de ellas es que el legislador de la UE tiene que demostrar que los objetivos de la acción propuesta no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los EM ni a nivel central, ni a nivel regional y local. En segundo lugar, también deben demostrar que la acción propuesta, debido a su dimensión o a sus efectos, «puede lograrse mejor a nivel de la Unión». En otras palabras, el legislador está obligado a demostrar que la acción propuesta tiene un valor agregado en términos de efectividad¹⁵⁰.

En la práctica no es difícil justificar propuestas de legislación ambiental bajo el principio de subsidiariedad, sin embargo, podría ser más una cuestión política que una cuestión legal que puede ser determinada por el TJUE si se debe tratar por la UE y en qué medida. Generalmente el TJUE se limita a manifestar si se ha producido un error o una desviación de competencia o si el legislador de la UE se ha excedido de sus límites¹⁵¹.

1.3.1.3. *Principio de Proporcionalidad*

En cuanto al principio de proporcionalidad, se introduce en el Tratado de Maastricht de 1992 y se establece en el artículo 5.4 del TFUE.

Respecto a su contenido, el principio limita aún más el ejercicio de la competencia de la UE, pues a la hora de adoptar decisiones se debe tener en cuenta que la medida sea adecuada para alcanzar los objetivos y no debe ir más allá de lo necesario para tal fin. En el caso concreto de su aplicación en el ámbito del medio ambiente se exige que exista ponderación entre la medida adoptada por las

¹⁵⁰ DE SADELEER, N., «Principle of subsidiarity and the EU environmental policy», en *Journal for European Environmental & Planning Law*, 1 (2012), pp. 63-65.

¹⁵¹ Véase, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de mayo de 2011 Luxemburgo contra el Parlamento Europeo y Consejo (C-176-09) sobre tasas aeroportuarias.

instituciones europeas con el cumplimiento del objetivo de protección, sin sobrepasar lo estrictamente necesario para su alcance respetando lo establecido en los Tratados y bajo los principios de subsidiariedad y proporcionalidad¹⁵².

En el caso *Bettati v.s. Safety Hi-tech*¹⁵³, el Tribunal consideró que las prohibiciones contra el uso de ciertas sustancias que perjudican la capa de ozono para combatir incendios eran adecuadas para alcanzar el objetivo de proteger la capa de ozono y no iban más allá de lo necesario. Esta sentencia pone de manifiesto que el Tribunal concede al legislador de la UE una amplia discrecionalidad en áreas que implican elecciones políticas, económicas y sociales. Además, el Tribunal "sólo puede censurar la opción normativa de este si resulta ser manifiestamente errónea o si los inconvenientes que causa a ciertos operadores económicos son desmesurados en comparación con las ventajas que pueda presentar por otro lado."¹⁵⁴

Según el Tribunal, tal evaluación no puede depender de la valoración retrospectiva de su eficacia, pero debe evaluarse en vista de la información disponible en el momento de la adopción de la legislación¹⁵⁵.

¹⁵² BERNAL PULIDO, C., «Principio de Proporcionalidad en el Control de las Medidas Estatales Ambientales de Efecto Equivalente en el Derecho Comunitario Europeo», en *Rev. Derecho del Estado*, 9 (2000), p. 107. En este sentido es necesario revisar la decisión del Tribunal de Justicia en el Caso *Dänischen Pfandflaschen*, en su Sentencia del 20 de noviembre de 1988, el asunto C-302/86, sobre la prohibición de comercialización de bebidas envasadas con un material no autorizado limitando la libre circulación de mercancías. Al respecto, el Tribunal manifestó esta medida como desproporcionada al objetivo de protección ambiental.

¹⁵³ Véase, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de julio de 1998, asunto C-341/95.

¹⁵⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de octubre de 2013, asunto C-203/12 párrafo 35. En este mismo sentido Véase, Sentencias de 12 de noviembre de 1996, Reino Unido/Consejo, C-84/94, Rec. p. I-5755, apartado 58; de 13 de mayo de 1997, Alemania/Parlamento y Consejo, C-233/94, Rec. p. I-2405, apartado 56, y de 14 de diciembre de 2004, Swedish Match C-210/03, Rec. p. I-11893, apartado 48.

¹⁵⁵ BÁNDI, G., «Principles of EU Environmental Law...» *Op. Cit.* p. 44.

1.3.2. Principios de carácter Específico

La legislación ambiental y del mercado interior persiguen un alto nivel de protección ambiental, así está establecido como objetivo principal comunitario en el art. 114 y 191.2 del TFUE. En este apartado se revisarán los principios medioambientales específicos enumerados en el art. 191.2 del TFUE.

1.3.2.1. Principio de Acción Preventiva

Originalmente la política medioambiental de la UE se orientaba principalmente hacia la contaminación industrial, tendencia que va evolucionando progresivamente hacia un enfoque global y preventivo.

El principio de acción preventiva o de prevención es la acción primigenia de toda la historia sobre la protección ambiental en todos los niveles normativos. La obligación a la que se hace referencia es más que un principio, pues ya en algunos Tratados se muestra como una regla obligatoria del derecho internacional consuetudinario respecto a los problemas ambientales transfronterizos¹⁵⁶.

De igual modo, desde el primer Programa de Acción Medioambiental, la prevención ha sido un elemento fundamental de la política ambiental comunitaria y desde el inicio formó parte del derecho primario, así como de todas las áreas de la política ambiental y su regulación.

Así mismo, el Tercer Programa de Acción Ambiental se centró principalmente en este principio, que consiste en que la UE adopte medidas de protección ambiental con carácter previo a que se produzca un daño al medio ambiente¹⁵⁷.

Como principio específico de la política medioambiental de la UE, la prevención se recoge en el artículo 191, apartado 2 del TFUE junto con el principio de que los daños medioambientales deben rectificarse con carácter prioritario en la fuente y el principio quien contamina paga. También refuerza uno de los objetivos

¹⁵⁶ BOYLE, A. & REDGWELL, C., *Birnie, Boyle, and Redgwell's international Law and the environment*, United Kingdom 2021, pp. 140-145.

¹⁵⁷ BANDI, G., «Principles of EU Environmental Law...» *Op. Cit.* p. 43.

asignados a la política medioambiental de la UE por el artículo 191, apartado 1: "garantizar una utilización prudente y racional de los recursos naturales"¹⁵⁸.

Con este principio se constituye la capacidad de la Unión para la adopción de medidas en materia ambiental previo a que se produzcan problemas ambientales, siempre teniendo en consideración lo establecido en los principios de proporcionalidad y subsidiariedad vistos anteriormente, que son los que regulan la competencia en este ámbito con el requisito preceptivo de constatar científicamente la existencia de un riesgo y la forma para evitarlo¹⁵⁹.

La proliferación de mecanismos preventivos que se encuentran en la legislación ambiental de la UE (EIA, BAT, procedimientos de notificación, control adecuado de riesgos, intercambio de datos sobre el impacto de actividades nocivas, etc.) juegan un papel crucial en la prevención del daño ambiental y por lo tanto sustancian el principio.

La jurisprudencia se refiere ampliamente al principio de prevención, generalmente junto con los principios de un alto nivel de protección y precaución¹⁶⁰. Con respecto a la gestión de residuos, la prevención se ha transformado en un objetivo político clave; prevalece sobre otras operaciones como la reutilización o el reciclaje. La presencia del principio preventivo en el derecho de los Tratados permite a los tribunales interpretar las disposiciones de la Directiva Marco de Residuos 2008/98 (Waste DF) para favorecer la protección del medio

¹⁵⁸ DE SADELEER, N., *Environmental principles...* Op. Cit. p. 103.

¹⁵⁹ LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación...* Op. Cit. pp. 144-150.

¹⁶⁰ Véase, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de junio del 2000 asuntos acumulados, C-418/97 y C-419/97 ARCO Chemie Nederland Ltd y Others v the Dutch Minister of Environment en su párrafo 39; Sentencia de 18 de abril de 2002, Palin Granit y Vehmassalon kansantervestysten kuntayhtymän hallitus, C-9/00, apartados 22 y 23; Sentencias de 11 de noviembre de 2004, Niselli, C-457/02, apartado 33; Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de abril de 2005, asunto C-6/03 Landfill Zweckverband Eiterköpfe v Land Rheinland-Pfalz en párrafo 28; sentencias de 24 de junio de 2008, Commune de Mesquer, C-188/07, apartado 53.

ambiente¹⁶¹. En la misma línea, la Directiva 94/62/CEE sobre envases y residuos de envases deja bastante claro que la mejor manera de prevenir la creación de residuos de envases es reducir el volumen total de envases. Una contribución a cargo de los operadores económicos que introducen productos envasados en el mercado nacional, pero que no los envasan, es compatible con la Directiva 94/62 que pretende, en primer lugar, prevenir o reducir el impacto de los residuos de envases en el medio ambiente, asegurando así un alto nivel de protección ambiental y, en segundo lugar, reducir el volumen total de los envases¹⁶².

El principio no aborda los riesgos potenciales por motivos de incertidumbre científica, sino los riesgos que se sabe y es probable que ocurran mientras se lleva a cabo una determinada actividad (o como resultado de la inacción). Sin embargo, de manera similar al principio de precaución, la aplicación del principio de prevención está sujeto a dos umbrales principales, a saber, la relación real entre la probabilidad y el alcance del daño, y un análisis de coste-beneficio. El primero tiene como objetivo garantizar que el riesgo se considere con la debida diligencia requerida y

¹⁶¹ Así, el Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) ha dictaminado su Sentencia de 5 de octubre de 1999, asuntos C-175/98 y C-177/98 Paolo Lirussi y Francesca Bizzaro, apartados 51-53 que, El objetivo del artículo 4 de la Directiva 75/442, adoptada sobre la base del artículo 130 S del Tratado CE (actualmente artículo 175 CE, tras su modificación), consiste en aplicar los principios de cautela y de acción preventiva que figuran en el artículo 130 R, apartado 2, segunda frase, del Tratado. En virtud de estos principios, incumbe a la Comunidad y a los Estados miembros evitar, reducir y, en la medida de lo posible, suprimir, en el origen, las fuentes de contaminación o de daños mediante la adopción de medidas tendentes a eliminar los riesgos conocidos. Los artículos 4, apartado 2, y 8 de la Directiva 75/442 establecen, en particular, las obligaciones que deben cumplir los Estados miembros para ajustarse a los principios de cautela y de acción preventiva. Se trata, respectivamente, de prohibir el abandono, el vertido y la eliminación incontrolada de residuos, y de comprobar que el poseedor de residuos los remite a un recolector privado o público o a una empresa que efectúa las operaciones previstas en los Anexos II A o II B, o que el poseedor de residuos se ocupa él mismo de la valorización o la eliminación de acuerdo con las disposiciones de la Directiva. En la medida en que los residuos, aun almacenados temporalmente, pueden causar daños importantes al medio ambiente, procede considerar que el artículo 4 de la Directiva 75/442, cuyo objetivo consiste en aplicar el principio de cautela, es igualmente aplicable a la operación de almacenamiento temporal.

¹⁶² Véase, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de marzo de 2018, asunto C-104/17.

asegura que llama la atención respecto al nivel y la intensidad de la intervención y la prevención. Esta última asegura que el riesgo se equilibre con los efectos económicos de la intervención regulatoria (o la falta de ella), a mediano y largo plazo. Incluso más que el principio de precaución, el principio de prevención tiene su origen en la legislación sobre residuos y contaminación. La refundición de la Directiva IPPC, la Directiva de emisiones industriales, es una herramienta principal para implementar el principio en la legislación secundaria. La prevención es el tema general de la Directiva, como sugiere el título y la referencia explícita al principio en el considerando 2 del preámbulo. La segunda frase del objeto del artículo 1 establece claramente:

“También establece normas destinadas a prevenir o, cuando eso no sea factible, reducir las emisiones a la atmósfera, el agua y el suelo y prevenir la generación de residuos, a fin de lograr un alto nivel de protección del medio ambiente en su conjunto”¹⁶³.

Sin embargo, los contornos del principio preventivo son difíciles de discernir; da lugar a tantas preguntas que cualquier intento de interpretación exige una aclaración constante. Podemos, por ejemplo, preguntarnos si una medida preventiva presupone un conocimiento completo del riesgo a reducir, si deben preverse todas las formas de daño, si la intervención debe tener lugar a nivel de las fuentes del daño o de sus efectos, y si es preferible monitorear el progreso del daño o prohibir el daño en el momento en que se hace evidente¹⁶⁴.

1.3.2.2. *Principio de Corrección en la Fuente*

Íntimamente relacionado con el principio preventivo, el principio de corrección del daño en la fuente juega un papel importante en el control de los movimientos transfronterizos de residuos destinados a la eliminación, según la jurisprudencia del TJUE.

Este principio se recoge con el resto ya mencionados en el art. 191. 2 del TFUE, y se introdujo en el mismo momento en el que se incluyó la base legal ambiental, es decir, con la firma del AUE. Como se ha dicho anteriormente, el principio de corrección en la fuente se encuentra estrechamente relacionado con el principio de

¹⁶³ VAN CALSTER, G. & REINS, L., *EU Environmental Law*, United Kingdom 2017, p. 34.

¹⁶⁴ DE SADELEER, N., *Environmental principles... Op. Cit.* p. 107.

prevención, pues es aplicable en los casos en los que ha fallado la aplicación del principio de prevención y se ha producido un daño¹⁶⁵.

El objetivo del principio de corrección en la fuente es combatir los daños causados al medio ambiente en una etapa temprana. Para ello se requiere que se apliquen, medidas ambientales desde un punto de vista temporal y local, lo más cerca posible de la fuente del daño ambiental¹⁶⁶.

El TJUE sostuvo que el principio significa que cualquier región, municipio u otra autoridad local tiene derecho a adoptar medidas para limitar el transporte de residuos y garantizar que su eliminación se lleve a cabo lo más cerca posible de su lugar de producción. Así lo señaló en el caso de los residuos de Valonia, caso en el que el Tribunal justificó una prohibición regional de importación de residuos recurriendo, entre otros argumentos, a este principio¹⁶⁷.

Para poder definir claramente el principio de corrección en la fuente no se puede recurrir a la jurisprudencia del TJUE, pues no establece una definición clara, incluso su puede decir que el principio se suele mencionar sin desarrollarlo¹⁶⁸. Ejemplo de ello es el caso *Standley*, en el que el Tribunal vinculó el principio al principio de proporcionalidad¹⁶⁹.

Por lo tanto, el principio de corrección en la fuente se define como aquel en que el daño ambiental debe prevenirse en su fuente, en lugar de rectificar el daño resultante reparando y restaurando el medio ambiente afectado y compensando el

¹⁶⁵ VAN CALSTER, G. & REINS, L., «Principles of European... *Op. Cit.* p. 35

¹⁶⁶ EPINEY, A., «Environmental principles» en *Reflections on 30 Years of EU Environmental Law. A High Level of Protection*, 2006, pp. 31-42.

¹⁶⁷ Véase Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de julio de 1992, asunto C-2/90.

¹⁶⁸ Véase Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de mayo de 1995, asunto C-422/92, Comisión v.s. República Federal Alemana, párrafos 28 y 34.

¹⁶⁹ Véase Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas de 29 de abril de 1999, asunto C- 293/97. En este mismo sentido véase Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de marzo de 2010, asunto C-297/08, párrafo 67; Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24 de junio de 2021, asunto C- 559/19, párrafo 154.

impacto adverso¹⁷⁰. De esta definición, se ponen de manifiesto dos obstáculos: el significado de rectificación y el significado de fuente. No es lo mismo rectificar que prevenir. Rectificar es reparar un daño que ya se ha producido. Dado que a menudo es difícil rectificar por completo un daño que ha ocurrido, otras reglas deben ocuparse del daño residual para minimizar el mismo y restaurar el medio ambiente, lo que queda fuera del alcance del principio. En cuanto al significado de la palabra fuente aquí, se puede interpretar como símil a la palabra contaminador. En ese caso, se aplicarían las mismas dificultades para identificar al contaminador, así como las mismas dificultades para establecer lo que debe pagar. Así, el principio de corrección parece situarse entre el principio de prevención y el principio de quien contamina paga, entendidos ambos en términos relacionados. El principio de prevención pretende evitar que se produzcan daños al medio ambiente; si esto es imposible, el principio de corrección en la fuente intentaría que el daño se minimice desde el primer momento, actuando en la fuente. Dado que a menudo es difícil evitar que se produzcan todos los daños, el principio de quien contamina paga garantiza que sea quien contamina quien esté obligado a pagar. Esta cadena une todos los principios ambientales en un conjunto coherente¹⁷¹.

Tradicionalmente, la principal herramienta para implementar este principio es la introducción de estándares de emisión para una determinada actividad. Estos estándares están disponibles para multitud de actividades, como para todo tipo de automóviles y vehículos comerciales, así como para emisiones industriales de varios sectores¹⁷². La tendencia reciente, más flexible, es combinar los estrictos estándares de emisión con objetivos de calidad o rectificación de emisiones de estándares del principio de corrección en la fuente¹⁷³.

¹⁷⁰ RUTHERFORD, A., « The Application of the Environment Act 2021 Principles to Carbon Capture and Storage», en *Laws*, 1 (2022), p. 9.

¹⁷¹ DE CENDRA DE LARRAGÁN, J., *Distributional Choices in EU Climate Change Law and Policy: Towards a Principled Approach*, 2011, pp. 147-151.

¹⁷² DE SADELEER, N., *Environmental principles... Op. Cit.* p. 39.

¹⁷³ Este es, por ejemplo, el caso de la política europea del agua. El principal acto legislativo en este ámbito político, la Directiva Marco del Agua, combina valores máximos de emisión y estándares de calidad para lograr un buen Estado ecológico y químico de las aguas cubiertas por la Directiva.

1.3.2.3. *Principio de Precaución*

El principio de precaución, también denominado principio de cautela, se introdujo en el Tratado de Maastricht en el año 1992 en su artículo 174. 1 TCE como uno de los principios rectores del derecho y la política medioambiental de la UE¹⁷⁴. No existe una definición explícita del principio dada en las propias disposiciones del Tratado, ni en el derecho derivado.

El Tribunal de Justicia de la UE llenó este vacío en 1998 al establecer que, *“cuando subsisten dudas sobre la existencia o alcance de riesgos para la salud de las personas, las Instituciones pueden adoptar medidas de protección sin tener que esperar a que se demuestre plenamente la realidad y gravedad de tales riesgos”*¹⁷⁵.

Por lo tanto, el principio de cautela se muestra como una herramienta legal utilizada para lograr los objetivos ambientales, especialmente para cumplir con el objetivo general de alcanzar un alto nivel de protección ambiental.

El principal documento de orientación e interpretación a este respecto es la Comunicación de la Comisión del año 2000¹⁷⁶, es decir, un instrumento de soft law. Esta falta de definición legal es presumiblemente una de las razones del continuo debate que rodea al principio y su aplicación. Por el contrario, en la Comunicación se dice que *“la práctica adquirida en el recurso al principio de precaución por las instancias comunitarias y el control jurisdiccional permiten, en efecto, dar un alcance cada vez más preciso al concepto del principio de precaución”*¹⁷⁷.

La Comisión considera la precaución como una herramienta de gestión de riesgos que forma parte de este marco de análisis de riesgos como es el caso de la

¹⁷⁴ DE CENDRA DE LARRAGAN, J., *Distributional Choices in EU... Op. Cit.* pp. 134-135.

¹⁷⁵ Véase Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de mayo de 1998, asunto C-157/96, párrafo 63 y Sentencia de 5 de mayo de 1998, asunto 180/96, párrafo 99. Esta interpretación sobre el principio de precaución en las sentencias mencionadas se ha convertido en jurisprudencia asentada manifestándose el Tribunal en este mismo sentido en Sentencia TJUE en asunto C-236/01, párrafo.111; Sentencia TJUE en asunto C- 333/08, párrafo 91; Sentencia TJUE en asunto C-77/09, párrafo 73; Sentencia TJUE asunto C-343/09.

¹⁷⁶ Comunicación de la Comisión Europea, «El principio de precaución», 2.2.2000, COM (2000) 1 final. p. 8.

¹⁷⁷ Ibidem, p. 9.

regulación alimentaria. De acuerdo con este argumento, las medidas de precaución sólo deben tomarse después de que los expertos preparen una evaluación de riesgos cuantitativa¹⁷⁸.

1.3.2.4. *Principio Quien Contamina Paga*

El principio quien contamina paga ha ganado gradualmente el reconocimiento como uno de los pilares de la política medioambiental de la UE.

La Unión se ha adaptado con rapidez a las recomendaciones indicadas por la OCDE, dando forma al principio en un conjunto de recomendaciones y resoluciones y otorgándole finalmente efectos jurídicos.

Aparece por primera vez de forma explícita en el Primer Programa de acción ambiental de 1973, y su desarrollo comenzó con la determinación de los procedimientos de aplicación del mismo, recogidos en la Recomendación 75/436/Euratom, CECA, CEE de 3 de marzo de 1975 sobre asignación de costes y actuación de las autoridades públicas en materia medioambiental, que recogía, a rasgos generales, las normas elaboradas por la OCDE¹⁷⁹.

Los órganos jurisdiccionales nacionales estaban obligados a tomar en consideración esa Recomendación para tomar decisiones en las controversias que les plantean en esta materia, en particular cuando la recomendación arroje luz sobre la interpretación de las medidas nacionales adoptadas para implementar el principio quien contamina paga¹⁸⁰.

Posteriormente a la recomendación 75/436, el principio quien contamina paga se repitió en todos los Programas de Acción Ambiental Europeos con pequeñas variaciones, hasta que en 1987 se consagró en el art. 191.2 del TFUE.

Este principio junto al de precaución y el de prevención, sirvieron de guía para la definición e implementación de la política medioambiental de la UE.

¹⁷⁸ DE SADELEER, N., *Environmental principles... Op. Cit.* p. 39.

¹⁷⁹ CHUECA SANCHO, Á. G., «Quien contamina, paga» en el Derecho de la Unión Europea», en *Revista de Derecho de la Unión Europea*, 15 (2008), pp. 183-186.

¹⁸⁰ Véase, Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de diciembre de 1989, asunto C-322/88 Grimaldi, párrafo 18.

El TFUE, en su art. 192, confirma su papel esencial estableciendo que el principio quien contamina paga sigue aplicándose incluso cuando el legislador hace uso de su poder para conceder una excepción temporal a las normas que ha promulgado en nombre de los EM para los que las medidas de la UE impliquen costes que se determinen como desproporcionados.

También es importante hacer mención del Acuerdo de Oporto de 1992 por el que se crea el Espacio Económico Europeo, en adelante EEE, recoge en su art. 73 que *“La acción de las Partes Contratantes en materia de medio ambiente se basará en los principios de acción preventiva, de corrección, preferentemente en la fuente misma, de los atentados al medio ambiente y de quien contamina paga.”*¹⁸¹

Se debe añadir que se encuentran otras disposiciones de derecho derivado que han dado expresión concreta al principio quien contamina paga, concretamente en materia de residuos¹⁸², gestión de aguas¹⁸³ y vertidos¹⁸⁴¹⁸⁵.

En síntesis, la evolución del principio quien contamina paga refleja un cambio de significado desde las Recomendaciones que se referían al mismo como un medio para prevenir el falseamiento de la competencia, creado como un instrumento de armonización destinado a asegurar el buen funcionamiento del mercado interior, a pasar a ser la base para internalizar la contaminación además de un instrumento para prevenirla.

Finalmente, el principio se ha configurado para garantizar la reparación integral del daño que se produce al medio ambiente. Así puede asumir los costes de evitar la contaminación, los costes derivados de la implementación de una

¹⁸¹ Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo Diario Oficial nº L 001 de 3 de enero de 2004 p. 3-36, artículo 73.

¹⁸² Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y el Consejo de 19 de noviembre de 2008 sobre los residuos, artículo 14.

¹⁸³ Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y el Consejo de 23 de octubre de 2000 por el que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, artículo 9 apartado 1.

¹⁸⁴ Directiva 1999/31/CE de 26 de abril de 1999 relativa al vertido de residuos, artículo 10.

¹⁸⁵ DE SADELEER, N., *Environmental principles... Op. Cit.* p. 40.

política de prevención y otros costes administrativos relacionados con el control de la actividad contaminante¹⁸⁶.

En cuanto a su aplicación, el principio quien contamina paga es una regla económica de asignación de costes cuyo origen se encuentra precisamente en la teoría de las externalidades.

El uso de bienes ambientales suele dar lugar a lo que los economistas denominan externalidades, que pueden ser positivas o negativas. Por un lado, los agricultores que viven cerca de un bosque bien mantenido se benefician de la reducción de la erosión y las inundaciones y de los pozos que no se secan. Sin embargo, el propietario del bosque no puede cobrar por estos beneficios. Por lo tanto, los agricultores disfrutan de las externalidades positivas. Por otro lado, las externalidades negativas surgen cuando la producción o el consumo de bienes o servicios dañan los bienes ambientales sin que ese daño se refleje en su precio. Por ejemplo, el uso excesivo de fertilizantes y pesticidas, hace que llegue al agua que discurre por la superficie terrestre y la extracción excesiva de agua subterránea no se refleja en el precio de los productos agrícolas. En este caso, los consumidores se benefician de unos precios de mercado que no reflejan el coste real de su actividad económica, convirtiéndose en oportunistas a expensas del medio ambiente¹⁸⁷.

El economista inglés Pigou argumentó que tales costes externos deberían ser internalizados, es decir, integrados en el precio de los bienes o servicios en cuestión, cobrando a los responsables de los mismos. Mientras estos costes permanezcan ocultos, los mercados reaccionaron a las señales de precios distorsionadas y tomarán decisiones económicas ineficientes¹⁸⁸.

Por lo tanto, para la aplicación del principio es necesario que el contaminador asuma la responsabilidad de los costes externos derivados de su contaminación. La internalización es completa cuando el contaminador asume la responsabilidad de todos los costes derivados de la contaminación; es incompleto cuando parte del coste se traslada a la comunidad en su conjunto.

¹⁸⁶ Véase las Conclusiones del Abogado General Philippe Léger de 8 de octubre de 1998, en el asunto C-293/97 Standley, párrafos 93 a 97.

¹⁸⁷ DE SADELEER, N., *Environmental principles... Op. Cit.* p. 31.

¹⁸⁸ PIGOU, A. C., *The economics... Op. Cit.* p. 83.

En todos los casos, el principio implica la intervención de las autoridades públicas.

Hay dos formas de garantizar que los precios reflejen el verdadero coste de producción y consumo: impuestos que correspondan al valor económico estimado del daño ambiental y estándares regulatorios para prohibir o limitar el daño asociado con una actividad económica. Si bien la teoría de las externalidades es un tema tradicional de la economía, rara vez se reconoce fuera de los textos de la OCDE y la UE¹⁸⁹.

Es necesario hacer referencia al teorema de Coase, que excluye elementos del principio quien contamina paga y ha sido objeto de mucho debate reciente. Especifica que bajo ciertos supuestos, como costes de transacción bajos o nulos debido a la disponibilidad de información para las partes, es efectivo otorgar a las víctimas de la contaminación un derecho a compensación, como reconocer el derecho del contaminador a contaminar. Dado que los contaminadores y los usuarios compiten por el mismo recurso natural finito, no hay motivo para imponer los intereses de uno sobre los intereses del otro. En la medida en que las personas estén dispuestas a pagar por el uso de un recurso, estarán naturalmente inclinadas a realizar una transacción destinada a reducir la contaminación para lograr una eficiencia económica óptima.

Para Coase, la cuestión de las externalidades puede resolverse asignando propiedad a los recursos naturales. Si el contaminador tiene derecho a contaminar, las víctimas tendrán que pagarle para que detenga o reduzca sus actividades. Por otro lado, el contaminador tendrá que indemnizar al contaminador cuyos derechos de explotación le han sido atribuidos sobre los beneficios del recurso en cuestión. La asignación de equidad a un recurso natural cambia la distribución de los ingresos sin afectar el resultado final en términos de eficiencia¹⁹⁰.

En cualquier caso, el teorema plantea considerables dificultades tanto de naturaleza teórica como práctica. Al centrarse en la compensación debida a las víctimas, eclipsa la dimensión preventiva de la teoría de las externalidades de

¹⁸⁹ DE SADELEER, N., *Environmental principles...* Op. Cit. p. 32.

¹⁹⁰ COASE, R. H., «The Problem of Social Cost», en *Journal of Law and Economics*, 4 (2013), pp. 837-851.

Pigou. También descuida el importante papel que juegan las autoridades públicas que autorizan el acceso a los recursos naturales. Dado que el teorema presupone un número limitado de partes identificables, se vuelve poco práctico cuando se trata de productos que se comercializan ampliamente¹⁹¹.

Finalmente, al no reconocer que gran parte del daño ambiental es independiente del tiempo, ignora las necesidades de las generaciones futuras.

Como se ha mencionado anteriormente, sus orígenes en la teoría económica, el principio quien contamina paga se ha movido progresivamente más allá de la esfera de las buenas intenciones y los comentarios académicos para convertirse en un marco de referencia para los legisladores. Es la base conceptual esencial para una serie de instrumentos jurídicos en el centro de la legislación ambiental y ha sido utilizado como elemento de interpretación por los tribunales.

En síntesis, el principio significa que los costes de la contaminación u otros daños ambientales, incluido el coste de restaurar el medio ambiente después del daño, serán asumidos por quien los causó, es decir, el contaminador, y no por el contribuyente o la sociedad en su conjunto. Este principio contribuirá en parte a la consecución de los objetivos medioambientales de la UE y en parte evitará las distorsiones de la competencia entre las distintas partes de la Unión (que sería el caso si algunas, pero no todas, tuvieran que pagar por la contaminación causada por ellas). Una de las expresiones de este principio es cuando los costes para contrarrestar la contaminación o restaurar el daño ambiental es a través de tarifas, impuestos, esquemas de responsabilidad e instrumentos económicos similares¹⁹².

En la práctica la aplicación de este principio no es tarea sencilla, pues no está claro quién se debe considerar como contaminador. Pensemos en un automóvil, a quien se debería aplicar este principio, al consumidor que lo compra, el fabricante de automóviles, el productor o el distribuidor del combustible. ¿Tiene que ser la contaminación una trasgresión de una norma jurídica para aplicar el principio quien contamina paga? Además, otra de las dificultades que se plantean a la hora

¹⁹¹ DE SADELEER, N., *Environmental principles...* Op. Cit. p. 33.

¹⁹² DE SADELEER, N., *EU environmental law...* Op. Cit. pp. 54.

de aplicar ese principio es como se calcula el valor económico de la contaminación o daño que causa¹⁹³.

Respecto a la primera cuestión, como se ha hecho referencia con anterioridad es un tema controvertido, puesto que en ocasiones hay más de una persona involucrada en el proceso de contaminación. Por lo tanto, la cuestión que se plantea es si el legislador debe imponer una carga a cualquiera que contribuya al daño ambiental, sin importar cuánto participe esa persona de manera equitativa, o si, por razones de eficiencia, se debe de exigir la cuantía al sujeto que mejor pueda responder al pago del mismo. En este sentido, es necesario reiterar los argumentos del Tribunal de Luxemburgo en el caso Pontina Ambiente sobre el alcance del artículo 10 de la Directiva Vertederos. La Directiva 1999/31/CE del Consejo, de 26 de abril de 1999, sobre vertidos establecía que

“los Estados miembros adoptarán las medidas apropiadas para garantizar que todos los costes incurridos en el establecimiento y funcionamiento del vertedero, incluido, en la medida de lo posible, el coste del depósito o equivalente a que se refiere el apartado 4) de la letra a) del artículo 8, más el coste estimado de su clausura. El mantenimiento posterior del recinto durante un período mínimo de treinta años está incluido en el precio enviado al explotador para la eliminación de cualquier residuo en dicho vertedero.”

De conformidad con lo dispuesto en la Directiva 90/313/CEE del Consejo, de 7 de junio de 1990, relativa a la libertad de acceso a la información medioambiental, los EM deben garantizar la transparencia en la recopilación de información medioambiental y el uso de toda la información necesaria sobre tasas¹⁹⁴.

Por lo tanto, dicho tribunal sostuvo que:

“...con independencia de cuál sea la normativa nacional que regule los vertederos, dichas normas deben garantizar que el conjunto de los costes de explotación de dichos vertederos sea soportado efectivamente por los poseedores que depositan los residuos para su eliminación... en consecuencia, la posibilidad de que un Estado miembro introduzca un impuesto sobre los residuos que debe pagar la entidad explotadora de un vertedero y que deben reembolsar a esta última las colectividades que depositan los

¹⁹³ VAN CALSTER, G. & REINS, L., Principles of European... *Op. Cit.* p. 38.

¹⁹⁴ MUÑOZ AUNIÓN, A. & LEÓN SILVA, G. A., «El principio quien contamina paga en la regulación europea. El medio ambiente sometido a reglas jurídicas», en *Revista DYCS Victoria*, 1 (2020), pp. 6-15.

*residuos, queda supeditada a que este dispositivo fiscal vaya acompañado de medidas cuyo objeto sea asegurar que el reembolso del impuesto se lleve a cabo efectivamente y en un breve plazo con el fin de que sobre dicha entidad explotadora no recaigan cargas de explotación excesivas ocasionadas por la demora en el pago por parte de dichas colectividades y que, de este modo, no se menoscabe el principio de que quien contamina paga”.*¹⁹⁵

En la práctica judicial, este principio es especialmente importante cuando existen disposiciones expresas en el derecho derivado de la UE que exigen que determinados grupos de personas sean responsables de la contaminación (por ejemplo, propietarios o productores de residuos o el operador de un proceso particular) que deben correr con el coste. Los principios aquí contenidos pueden afectar la interpretación de estas reglas. En C-188/07, el Tribunal de Justicia se basó en el principio de quien contamina paga para interpretar el artículo 15 de la anterior Directiva 75/442 sobre residuos¹⁹⁶.

De acuerdo con este artículo, el coste del tratamiento de los residuos, según el principio quien contamina paga, será asumido por el propietario, la persona que contrate a un recolector para el manejo de los residuos y/o el propietario o productor del producto. Sin embargo, los propietarios de residuos, por ejemplo, de un derrame de petróleo en el mar, no pueden incurrir en costes de eliminación si estos costes ya han alcanzado el límite máximo de compensación. Por tanto, el legislador nacional debe, como sostuvo el tribunal, aceptar que el coste en tales casos corra a cargo del productor del producto del que procede el residuo. En la práctica, la conclusión del tribunal no se basó en un principio independiente de quien contamina paga porque su decisión podría verse simplemente como un medio para lograr el objetivo expreso de la directiva¹⁹⁷.

Respecto a la segunda cuestión controvertida de cómo se valora económicamente la contaminación, lo primero que se debe tener en cuenta es que,

¹⁹⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de febrero de 2010 asunto C-172/08 párrafo 38-39.

¹⁹⁶ LANGLET, D. & MAHMOUDI S., *EU Environmental law and Policy*, United Kingdom 2016, p. 56.

¹⁹⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24 de junio de 2008, asunto C-188/07, párrafo 41.

según el principio de proporcionalidad, quien contamina debe pagar en proporción al daño que causa. Por lo tanto, las actividades que causen el mayor daño al medio ambiente serán las más gravadas. Ejemplo de ello se muestra en el caso *Standley* cómo el principio quien contamina paga impulsa la expresión de un principio común en la legislación de la UE: el principio de proporcionalidad. En cuanto a las reclamaciones relativas a la protección de las aguas frente a la contaminación por nitratos de origen agrícola, que pagan por separado los agricultores, se solicitó al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la cuestión de si el envío de nitratos vulneraba el principio quien contamina paga, consagrado en el Derecho de los Tratados. Los demandantes argumentaron que los agricultores deberían asumir el coste de reducir los niveles de nitrato en el agua por debajo del umbral de 50 mg/L a pesar de reconocer que la agricultura es una fuente de nitrato, aunque no se presentó ningún reclamo financiero sobre otras fuentes.

En cuanto al principio, el Tribunal de Justicia dictaminó que: la directiva (nitrato) no significa que los agricultores deban pagar una tarifa para eliminar la contaminación a la que aún no han contribuido; Los EM deben tener en cuenta otras fuentes de contaminación al aplicar la Directiva, teniendo en cuenta las circunstancias, y no imponer costes de mitigación innecesarios a los agricultores. En vista de esto, el principio de quien contamina paga refleja el principio de proporcionalidad¹⁹⁸.

Según esta jurisprudencia, los EM no pueden imponer costes de mitigación innecesarios a los agricultores: también deben tener en cuenta otras fuentes de contaminación¹⁹⁹. De ello se deduce que cuando el contaminador es una planta industrial ubicada aguas arriba, sería contrario al principio cobrar exclusivamente a los agricultores aguas abajo. Esto demuestra claramente cómo un principio establecido en el TFUE puede influir en la interpretación de un acto de legislación secundaria y, en consecuencia, determinar las prácticas administrativas nacionales.

Sin embargo, la aplicación de cargas proporcionales puede ser un proceso relativamente complejo porque hay muchos criterios que deben tenerse en cuenta,

¹⁹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 1999, asunto C-293/97 párrafo 51 y 52.

¹⁹⁹ *Ibidem*, párrafo 98.

en particular, la naturaleza de los daños y el peligro que presenta, los medios disponibles para evitar su daño y los costes de cumplir con los objetivos de calidad ambiental, incluidos los costes administrativos directamente asociados, implementación de medidas de control de la contaminación, etcétera.

En definitiva, se requiere flexibilidad para aplicar el principio. En este sentido, *Futura Immobiliare* muestra cómo calcular la base imponible de acuerdo al principio quien contamina paga. Los tribunales tienen que decidir si las tarifas de gestión de residuos pueden cobrarse en función de la actividad económica o la superficie de la empresa, en lugar de la cantidad de residuos producidos y recogidos. El Tribunal sostuvo que este principio no impide que los EM varíen las contribuciones de los distintos tipos de contribuyentes “según la capacidad respectiva de éstos para generar residuos urbanos, modulen la contribución de cada una de dichas categorías al coste global necesario para financiar el régimen de gestión y de eliminación de los residuos urbanos”²⁰⁰.

Como resultado, algunas categorías de empresas, como los hoteles, pueden recibir un trato menos favorable que los hogares, siempre que esta distinción se base en criterios objetivos. . . tales como su capacidad de producción de residuos o la naturaleza de los residuos producidos’. Como resultado, las autoridades nacionales están dotadas de ‘amplia discrecionalidad’ al determinar la forma en que se debe calcular una tasa ambiental²⁰¹.

1.4. COMPETENCIA NORMATIVA EN MATERIA AMBIENTAL EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

La competencia de la UE en asuntos ambientales plantea varias cuestiones y muestra límites imprecisos que genera controversia en cuanto a cómo la UE puede legislar en materia de protección ambiental.

²⁰⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de julio de 2009, asunto C-254/08, párrafo 52.

²⁰¹ Ibidem, párrafo 53 y 54.

Una de las cuestiones que se tratan en la revisión de la competencia medioambiental de la UE será su amplitud, es decir, su extensión horizontal respecto a otras áreas políticas y su extensión vertical respecto a la competencia de los EM en esta materia.

En ocasiones ha sido difícil delimitar las competencias entre UE y EM por su carácter transversal, pues la política medioambiental de la UE abarca otras competencias que tienen carácter exclusivo reguladas en los art. 3 y 6 TFUE, y otras como el mercado interior, agricultura, transporte, energía, etc.²⁰².

Si bien la expansión de la acción regulatoria de la UE destinada a la protección del medio ambiente se remonta a principios de la década de 1970, ha sufrido, sin embargo, después de la entrada en vigor del AUE, diferencias de interpretación en cuanto a la base legal en la que se basa la legislación adoptada en esta área.

La UE no tiene competencia exclusiva en materia de protección ambiental, por lo tanto, se trata de una competencia compartida como establece el art. 4.2., letra e) del TFUE. En consecuencia, la UE tiene facultad para legislar y adoptar actos jurídicos vinculantes en esta materia en base en lo recogido art. 2.2. del mismo Tratado que establece,

“Cuando los Tratados atribuyan a la Unión una competencia compartida con los Estados miembros en un ámbito determinado, la Unión y los Estados miembros podrán legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes en dicho ámbito. Los Estados miembros ejercerán su competencia en la medida en que la Unión no haya ejercido la suya. Los Estados miembros ejercerán de nuevo su competencia en la medida en que la Unión haya decidido dejar de ejercer la suya.”²⁰³

Respecto al contenido del artículo es necesario realizar una serie de observaciones. En primer lugar, como se ha mencionado, tanto la UE como los EM pueden adoptar medidas en aras de proteger el medio ambiente, pero los EM sólo pueden ejercer su competencia en esta materia cuando la UE no la haya ejercido previamente. Por tanto, la intervención de los EM se producirá en aquellos casos en los que la UE no haya ejercido su poder o cuando se ha derogado legislación

²⁰² LANGLET, D. & MAHMOUDI S., *EU Environmental law... Op. Cit.* p. 95.

²⁰³ Artículo 2.2. del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

existente en la materia sin sustituirla por legislación nueva o anulación de legislación por los Tribunales de la UE²⁰⁴.

En segundo lugar, los EM pueden adoptar medidas en esta materia, cuando la UE no lo haya hecho y siempre de conformidad con la legislación de la UE²⁰⁵.

En tercer lugar, de la amplitud de los objetivos de la política ambiental recogidos en el art. 191.1 del TFUE analizados en el apartado anterior, junto a la insistencia de la UE por armonizar las cuestiones medioambientales, producen una disminución continua de las competencias nacionales. Por ello, cuando ya se ha armonizado una cuestión concreta en virtud del Derecho derivado, los EM no puede continuar con su propia política medioambiental, sino que deben aplicar el derecho derivado, pudiendo el Tribunal de Justicia en caso contrario sancionar al EM por el incumplimiento de sus obligaciones²⁰⁶.

En cuarto lugar, si bien es cierto que el art. 192 del TFUE no hace referencia a la elección de instrumentos normativos, en materia ambiental se han creado más directivas que reglamentos, es más se ha tendido a crear directivas marco a directivas detalladas. Además, la mayoría de la legislación medioambiental se basa en los principios y objetivos generales revisados en el apartado anterior²⁰⁷.

Por último, aun cuando la UE ha adoptado regulación, los EM conservan una competencia residual en esta materia pues, en virtud del art. 13 del TFUE pueden mantener o introducir medidas protectoras más estrictas. Por lo tanto, la armonización en materia medioambiental es mínima y por lo tanto manifiesta una preferencia regulatoria de estándares mínimos de la UE y estándares nacionales divergentes²⁰⁸.

Como se ha señalado anteriormente, la política medioambiental no es una competencia exclusiva de la UE, por lo que se aplica el principio de subsidiariedad establecido en el art. 5, apartado 3 del TUE. Este principio como se ha expuesto en el apartado anterior no consiste en asignar poderes sino en regular el uso de los

²⁰⁴ DE SADELEER, N., *EU environmental law... Op. Cit.* p. 184.

²⁰⁵ Véase, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2003, asunto C-114/01 *AvestaPolarit Chrome Oy*.

²⁰⁶ DE SADELEER, N., *EU environmental law Op. Cit.* p. 128.

²⁰⁷ *Ibidem*, p. 129.

²⁰⁸ *Ibidem*, p. 130.

mismos, particularmente en si es más apropiado la toma de decisiones por la UE o por los EM. Para determinar si la UE es el indicado para adoptar la acción es necesario que cumpla dos requisitos. El primero de ellos que los objetivos de la acción propuesta no puedan ser alcanzados por los EM, y el segundo es que, en función de su efecto, se pueda lograr mejor a nivel de la Unión²⁰⁹.

De estos requisitos se debe hacer mención a las siguientes cuestiones.

En primer lugar, cuando se habla de que la UE debe intervenir en la medida en que se puede lograr de mejor manera existe controversia en cuanto que significa mejor, se refiere a más eficacia, más protección, más coherente respecto al mercado interior, etc. No es fácil determinar a qué se refiere.

Las normas ambientales europeas superan fácilmente la barrera de la subsidiariedad. Por un lado, los problemas ambientales transfronterizos como son la degradación de la capa de ozono, el cambio climático, la contaminación de aire o el agua, suponen problemas difícilmente abordables por los EM, por lo tanto, es la UE la que regula estos temas. Por otro lado, la UE no se ciñe a regular elementos transfronterizos, también se pretende armonizar ciertos elementos como el ruido urbano o residuos domésticos para garantizar la igualdad de condiciones entre los EM.

En segundo lugar, en cuanto a la revisión judicial de los poderes ejercidos en esta materia, la labor de revisión que llevan a cabo los Tribunales de la UE sobre las cuestiones complejas que se les plantea, hasta la fecha no se ha declarado nulo ningún acto legislativo por ser contraria al principio de subsidiariedad.

²⁰⁹ DE SADELEER, N., «Principle of subsidiarity...» *Op. Cit.* pp. 66-70.

1.5. PROCESO DECISORIO EN LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS EN MATERIA AMBIENTAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO EUROPEO

En cuanto al fundamento jurídico, la evolución histórica de las medidas de la UE destinadas a la protección ambiental, como se ha visto anteriormente, se pueden dividir en cinco periodos:

El primero, antes del 1 de julio de 1987, cuando la Comunidad Económica Europea carecía de competencia explícita para adoptar medidas en materia medioambiental. En este periodo, como se ha visto anteriormente, los actos jurídicos destinados a la protección ambiental se basaban en el art. 100 del Tratado constitutivo de la CEE cuando se trataran de medidas relacionadas con el mercado o el art. 235 del Tratado para medidas más clara con objetivos de protección ambiental²¹⁰.

El segundo periodo entre el 1 de julio de 1987, con el AUE, que otorgó a la CEE la competencia en materia ambiental, hasta el 31 de octubre de 1993. Esta etapa se caracteriza por la introducción de disposiciones explícitas sobre protección ambiental tanto en el art. 100A (más tarde art. 95 CE y actual art. 114 del TFUE), como los arts. 130R a 130T (más tarde arts. 174-176 CE y actuales arts. 191-193 del TFUE). Mientras que el artículo 100 se refería a la aproximación de las leyes, reglamentos y prácticas administrativas de los EM para el establecimiento y funcionamiento del mercado interior, los artículos 130R a 130T se dedicaban específicamente a las medidas medioambientales.

Los objetivos medioambientales perseguidos mediante medidas basadas en el artículo 114 del TFUE forman parte, por tanto, de la estrategia para establecer y mantener el mercado interior, mientras que los artículos 191 a 193 del TFUE se han añadido al Tratado para hacer de la protección del medio ambiente una política por derecho propio de lo que es ahora la UE.

²¹⁰ El artículo 100 se refería a la aproximación de las legislaciones para el funcionamiento del mercado común mientras que el artículo 235 permitía la adopción, por unanimidad, de las medidas necesarias para la consecución de uno de los objetivos de la Comunidad relativos al mercado común también cuando el Tratado no había otorgado los poderes necesarios.

El tercer periodo abarca desde el 1 de noviembre de 1993, con el Tratado de Maastricht que amplió las competencias de la Comunidad Europea sobre protección ambiental hasta el 30 de abril de 1999. Con la firma del Tratado se modifica el contenido de los art. 100A como en los arts. 130R a 130T, mejorando la capacidad de la Comunidad Europea para adoptar legislación destinada a la protección del medio ambiente.

El cuarto periodo abarca desde el 1 de mayo de 1999, con la entrada en vigor del Tratado de Ámsterdam hasta el 30 de noviembre de 2009. Los cambios incluidos en el Tratado tenían como objetivo fortalecer la política ambiental de la CE al facilitar la adopción de nuevas normas comunes que perseguían un alto nivel de protección y da al PE una mayor influencia en la redacción de los actos jurídicos en este ámbito. Esto se alcanzó con la introducción del cambio para establecimiento de decisiones en materia ambiental por mayoría cualificada y otorgando al PE una mejor posición para la adopción de nuevos actos jurídicos.

El quinto y último periodo se inicia después del 1 de diciembre de 2009 con la firma del Tratado de Lisboa. Con la entrada en vigor de este Tratado no se produjeron grandes cambios en la base jurídica de los actos medioambientales, salvo la nueva enumeración de las disposiciones. Ahora es el artículo 192 TFUE la base de las disposiciones que se inscriben específicamente en la política medioambiental, tal como se define ahora en el artículo 191 TFUE, incluso si tienen un impacto, entre otras cosas, en el funcionamiento del mercado interior²¹¹.

1.5.1. Adopción de medidas en materia ambiental en función de lo establecido en el artículo 192 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El área de competencia central del art. 192 TFUE es lo que puede denominarse política medioambiental de la UE de acuerdo con los objetivos enunciados en el art. 191 TFUE. En este artículo se recoge la base legal para la adopción de medidas, es

²¹¹ LANGLET, D. & MAHMOUDI S., *EU Environmental law... Op. Cit.* p. 95.

decir, se define cómo y quién puede adoptar medidas en materia de medio ambiente²¹².

En relación con el derecho ambiental, los arts. 191 y 193 del TFUE, recogen el contenido y los efectos de las medidas adoptadas en virtud del art. 192. De una parte, al art. 191 como se ha visto en el apartado anterior, recoge los objetivos de la Unión en materia de medio ambiente, los principios en los que se basa la política y los factores que se deben tener en cuenta, además de la disposición sobre la cooperación con países terceros y organizaciones internacionales. Por otra parte, el art. 193 del TFUE recoge el derecho de cada Estado miembro a mantener o adoptar medidas de protección ambiental más estrictas, siempre y cuando sean compatibles con los Tratados, se revisará más profundamente en el apartado siguiente²¹³.

1.5.1.1. *Procedimiento ordinario*

Continuando con el análisis del contenido del art. 192 del TFUE, en su apartado primero establece

“El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, decidirán las acciones que deba emprender la Unión para la realización de los objetivos fijados en el artículo 191.”²¹⁴

Por lo tanto, y teniendo en cuenta lo establecido en este apartado, no sólo se decide la acción a emprender, sino que también actúan adoptando medidas legales necesarias. Por lo tanto, para la adopción de actos legislativos en materia ambiental se realiza mediante el procedimiento ordinario. Esto supone que la Comisión Europea propondrá el texto legislativo y tanto PE como el Consejo serán quienes adopten y doten de contenido a dicha propuesta. En cuanto a los actores que intervienen en este proceso, por parte de la Comisión, en el ámbito de la política ambiental europea, intervienen las dos direcciones generales que son: la dirección

²¹² RIENDAS, L., «Where Eagles Dare: How Much Further May EU Members States Go under Article 193 TFEU?», en *Research handbook on EU environmental law*, 2020, p. 22.

²¹³ VAN CALSTER, G. & REINS, L., *EU Environmental... Op. Cit.* pp. 66-68.

²¹⁴ Artículo 192 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

general por el clima²¹⁵ y la dirección general de medio ambiente²¹⁶. En cuanto al PE, es la Comisión de medio ambiente, salud pública y seguridad alimentaria la encargada de discutir la posición del Parlamento en los asuntos en materia ambiental, y en cuanto al Consejo, está formado por un grupo de trabajo compuesto por los ministros/ministras de medio ambiente de los distintos EM, es decir, aquellos responsables políticos de cada EM que tengan potestad de comprometer a su Estado en materia de fiscalidad ambiental, ordenación territorial y la utilización del suelo²¹⁷.

²¹⁵ La Dirección General de Acción por el Clima (DG CLIMA) lidera los esfuerzos de la Comisión Europea para combatir el cambio climático a nivel de la UE e internacional. Su objetivo principal es desarrollar e implementar la política y estrategia climática de la UE para que convierta en el primer continente climáticamente neutro para el año 2050. La DG Clima desempeña un papel clave en el apoyo al desarrollo y la implementación de políticas y legislación rentables necesarias para implementar el PVE. Impulsar nuevas tecnologías de descarbonización para combatir el calentamiento global. Su objetivo es garantizar la prosperidad y el bienestar, promover una nueva cultura climática en Europa y cambiar el comportamiento en todas las partes de nuestra sociedad. La empresa continúa esforzándose por ser un líder mundial en la protección del clima y el ozono y por desarrollar mercados de carbono nacionales e internacionales. Promueve las finanzas verdes y la inclusión de la acción climática en el presupuesto de la UE, así como en sus políticas propias y nacionales. Para saber más sobre la Dirección General de Acción por el Clima Véase COMISIÓN EUROPEA en https://ec.europa.eu/info/departments/climate-action_es

²¹⁶ La ambición de la UE de actuar como líder en la política medioambiental internacional en general, y en la política internacional sobre el cambio climático en particular, también ha aumentado la posición política de la Dirección General del Medio Ambiente dentro de la UE.

La Dirección General de medio ambiente comparte formalmente los poderes legislativos con el Parlamento, y es el actor individual más importante que da forma a la política medioambiental exterior de la UE. Sin embargo, en cuestiones medioambientales con un alto nivel de relevancia política, como puede ser el cambio climático, es el Consejo Europeo a menudo quien emite directrices políticas y, a veces, incluso instrucciones detalladas a la Dirección General de Medio ambiente y muy ocasionalmente también para la Comisión. Para conocer más sobre la Dirección General del Medio Ambiente, Véase JORDAN, A., *Environmental policy in the EU: Actors, institutions and processes*, London 2021, pp. 83-85.

²¹⁷ VAN CALSTER, G. & REINS, L., *EU Environmental... Op. Cit.* pp. 66-68.

En cuanto a el desarrollo del procedimiento ordinario consiste en que el PE y el Consejo, a propuesta de la Comisión, adoptan de manera conjunta un reglamento, directiva o decisión²¹⁸.

El procedimiento ordinario se recoge en el art. 294 del TFUE, y da comienzo con la presentación de una propuesta por parte de la Comisión al Parlamento y al Consejo. El PE adopta una posición en primera lectura y la manda al Consejo. Si el Consejo aprueba la posición del PE, el acto se adoptará en la redacción que corresponda a la posición del PE. Si no es aprobada por el Consejo adoptará su propio dictamen y volverá al PE²¹⁹.

En la segunda lectura en el PE, si se aprueba en el plazo de tres meses desde la comunicación de la posición del Consejo, se aprueba en primera lectura o no se pronuncia en dicho plazo, el acto se considerará aprobado en la redacción del Consejo. Si el PE rechaza por mayoría de sus miembros la posición del Consejo, el acto propuesto se considera no adoptado. Otra alternativa, el Parlamento por mayoría puede modificar la posición del Consejo en primera lectura y el texto modificado vuelve al Consejo y a la Comisión. La Comisión será quien emita su dictamen sobre las modificaciones propuestas. Si el Consejo por mayoría cualificada aprueba las modificaciones en el plazo de tres meses, el acto se considera adoptado. En cambio, si la Comisión rechaza las modificaciones propuestas por el PE, el Consejo puede adoptar el acto sólo por decisión unánime²²⁰.

Si el Consejo no aprueba todas las enmiendas propuestas, su presidente y previa consulta al presidente del Parlamento puede convocar un Comité de Conciliación para adoptar en el plazo de seis semanas un proyecto conjunto. Si no se llega a un acuerdo se entenderá por no adoptado, pero si se adopta finalmente un texto conjunto el Parlamento deberá de aprobarlo por mayoría y el Consejo por mayoría cualificada para adoptar el acto.

²¹⁸ Artículo 289 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

²¹⁹ VAN CALSTER, G. & REINS, L., *EU Environmental... Op. Cit.* p. 41.

²²⁰ LANGLET, D. & MAHMOUDI S., *EU Environmental law... Op. Cit.* pp. 97-101.

1.5.1.2. *Procedimiento especial.*

A este procedimiento ordinario para la adopción de actos en materia ambiental existen excepciones y se exige unanimidad del Consejo para su adopción, previa propuesta de la Comisión y previa consulta al PE, al Comité Económico y Social y el Comité de las Regiones recogidos en el art. 192 apartado 2 del TFUE son,

“a) las disposiciones esencialmente de carácter fiscal;

b) las medidas que afectan a:

-la ordenación del territorio;

-la gestión de los recursos hídricos o que afecten directa o indirectamente a la disponibilidad de dichos recursos;

-la utilización del suelo, con excepción de la gestión de los residuos;

c) las medidas que afecten de forma significativa a la elección por un Estado miembro entre diferentes fuentes de energía y a la estructura general de su abastecimiento energético”²²¹

Por lo tanto, para la creación de tributos ambientales es necesario unanimidad de Consejo en virtud de lo establecido en el art. 192 del TFUE. Esta circunstancia ha supuesto para el desarrollo de la fiscalidad ambiental un impedimento como se desarrollará en el capítulo siguiente.

1.5.2. Adopción de medidas en materia ambiental en función de la base jurídica del mercado interior.

El artículo 114, ya tal como se formuló en el AUE de 1987, estaba claramente previsto para formar la base para la adopción de legislación medioambiental destinada a la armonización de la legislación nacional y garantizar el funcionamiento del mercado interior. Todavía hoy, los Em solo pueden, en circunstancias específicas, mantener o introducir medidas más estrictas en virtud del art. 114. Como se mencionó, el área central del art. 114 en un contexto medioambiental son las medidas relacionadas con el producto, aunque otras

²²¹ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea artículo 192.2.

medidas medioambientales, como las normas para diferentes tipos de producción, también pueden afectar al funcionamiento del mercado interior, por ejemplo, como se refleja en el caso del dióxido de titanio relativo a los valores límite de emisión para un tipo específico de producción²²².

El artículo 114 TFUE es la disposición central y el principal fundamento jurídico sobre aproximación de legislaciones del TFUE. Aproximación se usa más o menos como sinónimo de armonización; el objetivo principal de las medidas comunitarias adoptadas es acabar con las diferencias normativas entre los EM. Más concretamente, se tomarán medidas sobre esta base jurídica para la consecución de los objetivos establecidos en el artículo 26, a saber, establecer o garantizar el funcionamiento del mercado interior como un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, personas, los servicios y el capital están garantizados de conformidad con las disposiciones de los Tratados²²³.

Si se cumple una de estas condiciones, se puede establecer medidas en virtud del artículo 114, incluso si la elección está dictada por otros factores, como la protección de la salud pública. La existencia o posibilidad de diferencias entre ellos no es determinante si el motivo principal es promover el funcionamiento del mercado interior. Las leyes reglamentarias pueden, por ejemplo, relacionarse con proyectos de protección ambiental. Para lograr la aproximación, las medidas de armonización, es decir, normalmente directivas o reglamentos, son adoptadas por el PE y el Consejo de conformidad con el procedimiento legislativo ordinario. Esto se aplica a menos que se disponga lo contrario en los Tratados. Se exceptúan de esta disposición general las disposiciones tributarias y las relativas a la libre circulación de las personas ya los derechos e intereses de los asalariados, pudiendo ser aprobadas por unanimidad por el Consejo previa consulta a la CE. (Arts. 114 o 115)²²⁴.

Por lo tanto, el legislador de la Unión puede adoptar reglamentos para regular el mercado de productos y sustancias que perjudican el medio ambiente en

²²² TEGNER ANKER, H., «Competences for EU Environmental Legislation: About Blurry Boundaries and Ample Opportunities», en *Research handbook on EU environmental law*, 2020, p. 21.

²²³ LANGLET, D. & MAHMOUNDI S., *EU Environmental law... Op. Cit.* p. 105.

²²⁴ *Ibidem*, p. 106.

virtud del artículo 114 del TFUE, mientras que se basará en el art. 192 del TFUE cuando adopte directivas sobre protección de determinados ecosistemas y regule los posibles daños que pueda causar, tales como la contaminación acústica, residuos, etc.²²⁵

1.5.3. Medidas de mayor protección en virtud del artículo 193 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

Una característica fundamental de la base jurídica de la política ambiental europea es la disposición del art. 193 del TFUE, en él se establece que,

“Las medidas de protección adoptadas en virtud del artículo 192 no serán obstáculo para el mantenimiento y la adopción, por parte de cada Estado miembro, de medidas de mayor protección. Dichas medidas deberán ser compatibles con los Tratados y se notificarán a la Comisión”²²⁶.

En virtud del artículo 193 los EM pueden adoptar medidas destinadas a la protección del medio ambiente que van más allá o, es decir, son más estrictas en la protección del objetivo ambiental que las medidas ya adoptadas en la UE.

1.6. LA GARANTÍA AMBIENTAL EN EL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

Como se ha expuesto en apartados anteriores, la política ambiental de la Unión tiene como objetivo general alcanzar un alto nivel de protección del medio ambiente, su conservación, así como la mejora de la calidad del mismo. Por ello, el art. 193 permite a los EM crear medidas de protección más estrictas que las adoptadas por la UE.

Esta disposición es comúnmente conocida como garantía ambiental, introducida en el AUE a petición de los EM, que tenían un nivel alto de protección

²²⁵ DE SADELEER N., «La armonización de legislaciones, mercado interior y medio ambiente: los retos del pacto verde.» en *Cuadernos de derecho transnacional*, 14.1 (2022), pp. 150-168.

²²⁶ Artículo 193 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

medioambiental como Alemania, para asegurar que sus leyes medioambientales no se diluyeran frente al derecho ambiental europeo.

El artículo 193 TFUE, que debe leerse a la luz de los artículos 191 y 192 TFUE, permite a los EM adoptar medidas destinadas a lograr un mayor nivel de protección ambiental, y que son más estrictas que la legislación de la Unión existente en el mismo ámbito. Su contenido es el mismo que el del artículo 176 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea ('TCE'). La disposición también se conocía anteriormente en virtud del artículo 130T del TCE²²⁷.

Por tanto, las medidas de protección más estrictas que se adopten al amparo del artículo 193 TFUE deben, por definición, perseguir el mismo objetivo de protección ambiental que persigue la medida adoptada a nivel de la Unión. En consecuencia, cuando se haya alcanzado un determinado nivel de protección establecido a nivel de la Unión, los EM solo pueden ir más allá de ese nivel de protección mediante la adopción de medidas en apoyo de ese objetivo que sean más estrictas que las previstas por el instrumento jurídico de la UE. Así mismo, las medidas de los EM de la UE no pueden ser menos ambiciosas que la medida de la Unión o modificar los arreglos para implementar el derecho derivado²²⁸.

La jurisprudencia del TJUE ha permitido varias formas de medidas de protección más estrictas adoptadas por los EM de la UE, como en los casos en los que un Reglamento aprobado mediante el proceso ordinario revisado en el apartado anterior, no impide que cualquier Estado miembro mantenga o introduzca medidas más estrictas compatibles con los Tratados²²⁹ o la negativa a reconocer certificados válidamente emitidos por autoridades extranjeras para obtener una excepción a la prohibición del comercio de especímenes de animales

²²⁷ RIENDAS, L., «Where Eagles Dare...» *Op. Cit.* p. 24.

²²⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de abril de 2004, asunto C-194/01 párrafo 39.

²²⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de, asunto C- 510/99, párrafo 45.

salvajes²³⁰ o la inclusión de sustancias peligrosas a una lista cerrada²³¹, todas equivalen a medidas más estrictas²³². Sin embargo, los Tratados no definen lo que se entiende por medidas de mayor protección, y sin pronunciamiento expreso de la Comisión Europea, la orientación sobre su interpretación queda a la establecida en la jurisprudencia del TJUE.

1.6.1. La interpretación de la Garantía ambiental por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

En cuanto a la interpretación del artículo 193 del TFUE realizada por el TJUE, lo primero que se tiene que tener en cuenta es en qué casos se puede utilizar legalmente por un EM y para ello es necesario que se trate de una medida de mayor protección adoptada por un EM de la UE, que sea compatible con los Tratados y que previamente se haya comunicado de esa medida a la Comisión.

A) Respecto al primer requisito, ante el silencio de los Tratados en cuanto a que se debe entender por una medida de mayor protección, se debe recurrir a la interpretación del TJUE en su jurisprudencia en la aplicación de esta disposición. La sentencia más esclarecedora del control de legalidad sobre el uso de la garantía ambiental fue del año 2005 *Landponie Zweckverband Eiterköpfe* en relación a la explotación de un vertedero el Tribunal estableció que,

“procede recordar que, en el marco de la política comunitaria del medio ambiente, y en tanto una medida nacional persiga los mismos objetivos que una Directiva, el artículo

²³⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de abril de 2009, asunto C-100/08, párrafo 60.

²³¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de junio del 2000, asunto C-318/98, párrafo 45. Incluso cuando la armonización parece ser completa, las directivas de la UE autorizan expresamente a los Estados miembros a apartarse del régimen de la UE al promulgar medidas más estrictas. Por ejemplo, de conformidad con el art. 7(2) de la Directiva 2008/98/CE sobre residuos ([2008] DO L312/3), un Estado miembro puede considerar residuos peligrosos cuando, aunque no figuren como tales en la lista de residuos, presentan algunas propiedades peligrosas.

²³² DE SADELEER, N., *EU environmental law... Op. Cit.* p. 351.

176 CE prevé y autoriza, bajo ciertas condiciones, la superación de los requisitos mínimos establecidos por dicha Directiva.”²³³

Continuando con,

“Del sistema general del artículo 176 CE se desprende que la competencia de los Estados miembros de adoptar medidas más estrictas está regulada por el Derecho comunitario, dado que éstas deben ser, en cualquier caso, compatibles con el Tratado. No obstante, corresponde a los Estados miembros definir el alcance de la protección que se pretende establecer.”²³⁴

Además, el Tribunal estableció que en los casos en las medidas nacionales de mayor protección se establecieran en virtud del art. 176 CE, que superaran los requisitos mínimos previstos por una directiva comunitaria en el ámbito del medio ambiente y sin ser incompatibles con el contenido de los Tratados no es posible la aplicación del principio de proporcionalidad²³⁵.

En la sentencia, el TJUE consideró que en la medida en que la disposición alemana en cuestión, cumplía el mismo objetivo ambiental que la Directiva y sus requisitos más estrictos que los incluidos en la misma, constituían medidas de mayor protección. Finalmente, el Tribunal concluyó que cuando las medidas cumplen con el derecho comunitario no hay motivos para considerarlas contrarias al mismo²³⁶.

También es importante diferenciar entre el objetivo de la política ambiental de la Unión de alcanzar un nivel elevado de protección con el objetivo que busca la medida nacional adoptada por un EM. Así lo pone de manifiesto el TJCE, en la sentencia *Safety Hi-Tech*²³⁷ sobre la interpretación y validez del Reglamento (CE) N.º 3093/94 del Consejo relativo a las sustancias que agotan la capa de ozono, que establece en su párrafo 49,

²³³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas de 14 de abril de 2005, asunto C-6/03, párrafo 58.

²³⁴ *Ibidem*, párrafo 61.

²³⁵ *Ibidem*, párrafo 64.

²³⁶ *Ibidem*, párrafo 55.

²³⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas del 14 de julio de 1998, asunto C-284/95. Véase también, la STJCE de 14 de julio de 1994, Peralta asunto C-379/92, apartado 57; STJCE de 14 de julio de 1998, asunto C-341/95, párrafos 41 y 47; STJUE de 21 de diciembre de 2016, asunto C-444/15 párrafo 44.

AMBIENTAL EN LA REGULACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA

“si bien es sabido que el apartado 2 del artículo 130 R del Tratado exige que la política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente tenga por objeto un nivel de protección elevado, dicho nivel de protección, para ser compatible con la referida disposición, no es necesario que sea técnicamente el más elevado posible. En efecto, como se indica en el apartado 43 de la presente sentencia, el artículo 130 T del Tratado autoriza a los Estados miembros a mantener o establecer medidas de mayor protección”.

Esta manifestación del Tribunal confirma que el nivel de protección buscado por una medida de la UE puede ser inferior al técnicamente posible y, por lo tanto, los EM pueden desear alcanzar el nivel de protección técnicamente posible y superior a la media perseguida por la UE²³⁸.

En la sentencia *Fornasar* el Tribunal debía determinar si la Directiva 91/689 sobre residuos peligrosos impedía a los EM añadir a este listado más residuos como peligrosos y poder adoptar medidas de mayor protección en aras de impedir el abandono, vertido o eliminación incontrolada de dichos residuos²³⁹. Tras el análisis de los principios básicos del derecho ambiental de la Unión el Tribunal estableció que la legislación aplicable en el ámbito ambiental no pretende alcanzar una armonización completa²⁴⁰. Finalmente, el Tribunal concluyó que basándose en la lista de los residuos recogidos en los arts. 7 y 1.4. de la Directiva en cuestión, faculta a los EM a clasificar como peligroso a cualquier otro residuo que el EM considere, siempre que cumpla las propiedades establecidas en la Directiva y así serán considerados en el territorio del EM que así lo clasifique²⁴¹.

De ahí la importancia de la similitud entre los objetivos perseguidos por la política ambiental de la UE y los objetivos de la política ambiental de los EM con la adopción de medida de mayor protección pues no en todos los casos planteados ante el Tribunal se sujetan a la disposición del art. 193 del TFUE. Por ejemplo, el caso *SKO-Energ*²⁴² sobre la imposición de productos energéticos, el Tribunal

²³⁸ RIENDAS, L., «Where Eagles Dare...» *Op. Cit.* p. 26.

²³⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de junio del 2000, asunto C-318/98, párrafo 34.

²⁴⁰ *Ibidem*, párrafo 46.

²⁴¹ *Ibidem*, párrafo 48.

²⁴² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de abril de 2014, asunto C-43/13 y 44/13, párrafo 25.

consideró que una medida nacional, que perseguía un objetivo completamente distinto del perseguido por la Directiva de la que pretendía diferenciarse, no podrá considerarse una medida de mayor protección incluida en el art. 193 del TFUE.

En este sentido, la transposición de un instrumento legal de la UE, como una Directiva a la legislación nacional, es importante, puesto que si los objetivos son diferentes la medida no se puede adoptar como de mayor protección en virtud del art. 193 por tener diferentes objetivos.

Esto fue precisamente lo que sucedió en el Caso de la Comisión contra Polonia, en la sentencia el Tribunal determinó que Polonia no había transpuesto correctamente las disposiciones de la Directiva 2009/41 en los siguientes términos,

“en cuanto a la alegación de la República de Polonia basada en la aplicación del artículo 193 TFUE, baste indicar que, según se ha expuesto en los apartados 111 y 112 de la presente sentencia, no consta que los artículos 7 y 8, apartado 2, de la Directiva 2009/41 hayan sido transpuestos, ni siquiera parcialmente, en el Derecho nacional, aunque no puedan compararse las disposiciones de esta Directiva con las que constituyen medidas de protección reforzada. Por lo tanto, en el presente asunto, no puede invocarse la aplicación del artículo 193 TFUE.”²⁴³

De este caso se deduce que el Tribunal ha establecido la transposición parcial de una Directiva al Derecho Nacional como condición previa para apelar al art. 193 del TFUE. Esto quiere decir que un EM que quiera adoptar medidas de mayor protección debe previamente haber aplicado las medidas previstas por una Directiva, en la medida en que estén dirigidas al mismo objetivo que la Directiva pretende proteger²⁴⁴.

Finalmente, en cuanto al tipo de medida a adoptar, la lectura de la disposición sugiere que los EM solo pueden aprobar medidas de mayor protección ambiental del mismo tipo que la medida de la Unión. En este contexto, el término tipo muy probablemente sugeriría una referencia al método mediante el cual la medida de la UE pretende proteger su objetivo, de ello se deduce que no todo tipo de medida de protección unilateral adoptada por un Estado miembro estará comprendido en el

²⁴³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de diciembre de 2013, asunto C-281/11, párrafo 115.

²⁴⁴ RIENDAS, L., «Where Eagles Dare...» *Op. Cit.* p. 28.

artículo 193 del TFUE²⁴⁵, lo que significa que no siempre hay lugar para medidas más estrictas²⁴⁶.

B) En cuanto al segundo criterio de compatibilidad de la medida de mayor protección con los Tratados, es decir, que dichas medidas deben otorgarse en consonancia con el principio de libre circulación de mercancías, la armonización, el derecho de la competencia y las normas fiscales, así como con los objetivos medioambientales del derecho derivado adoptados en función del art. 192 del TFUE, además de con sus objetivos no medioambientales.

El TJUE estableció su postura respecto al alcance del requisito sobre la compatibilidad de las medidas de mayor protección adoptada por los EM de la UE con los Tratados. Es una restricción a la exportación que incluyó los Países Bajos como plan para la eliminación de residuos peligrosos en el año 1993. Por medio de la misma no se permitía que la explotación, o procesamiento de filtros de aceite en el extranjero fuera superior al de los Países Bajos²⁴⁷. En este asunto el Tribunal consideró que la restricción a la explotación en sí misma no era necesaria para la protección de la salud y la vida de las personas de conformidad con el art. 36 del Tratado CE y que, por lo tanto, la medida en sí era incompatible con la libre circulación de bienes y no podía 'remediarse' invocando una razón imperiosa para proteger el medio ambiente o mediante la excepción de salud pública prevista en el artículo 36.

Por lo tanto, esta sentencia fue pionera en establecer criterios restrictivos de la garantía ambiental. Pero también permite a los EM tratar de alcanzar un nivel elevado de protección de un determinado objetivo ambiental más alto que el perseguido por un instrumento de la legislación de la Unión, dicha medida en todo caso debe ser compatible con los Tratados. Es por ello que el art. 193 del TFUE

²⁴⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de diciembre de 2001, asunto C-324/99, párrafo 41.

²⁴⁶ KRÄMER L., *EU Environmental... Op. Cit.* pp. 3-40.

²⁴⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de junio de 1998, asunto C-203/96.

contiene una limitación inherente a la capacidad de los EM para ir más allá del nivel de protección establecido por el propio instrumento legal de la Unión²⁴⁸.

El Tribunal también manifestó en el asunto la legislación nacional no solo debe cumplir con los Tratados, sino también con los principios generales del derecho de la UE. El TJUE confirmó que un aspecto importante de la garantía ambiental implica que los EM pueden ir más allá del nivel de protección buscado por un instrumento, siempre que la «medida de protección más estricta» se base adecuadamente en el propio instrumento jurídico de la Unión y en la medida en que esa medida cumpla la legislación de la UE, incluidos los principios generales.

Por último, se planteó si los derechos fundamentales también se establecían como límites a la aplicación del art. 193 del TFUE. Esta circunstancia se debatió en el asunto *Tallini Vesi*²⁴⁹ concluyendo que,

*“El artículo 193 TFUE no cambia nada esencial respecto de estos límites, pues también las medidas de mayor protección, por un lado, deben atender a los objetivos del acto de la Unión de que se trate y, por otro, deben respetar el Derecho de la Unión, en particular sus principios generales y las libertades fundamentales.”*²⁵⁰

Concretamente hace referencia al derecho fundamental a la propiedad en virtud del art. 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales y a la libertad de empresa en virtud del art. 16. En su sentencia, sin embargo, el Tribunal no se refirió directamente al concepto de medida de mayor protección ni a la cuestión de si dichas medidas deben respetar los derechos fundamentales de la UE. El Tribunal concluyó, que la propia Directiva prevé la posibilidad de que los EM adopten

²⁴⁸ RIENDAS, L., «Where Eagles Dare...» *Op. Cit.* p. 29. El TJUE se manifiesta en este mismo sentido en la STJCE de 23 de octubre de 2001, asunto C-510/99. Se estableció norma nacional no puede, por tanto, acogerse a la excepción prevista en el artículo 36 del Tratado si la salud y la vida de los animales pueden protegerse con la misma eficacia mediante medidas menos restrictivas del comercio intracomunitario, confirmando así que el art. 193 no prevé una exención general y que las medidas de mayor protección deben seguir siendo compatible con el Tratado, incluido art. 36 del TFUE. Véase también STJUE de 19 de junio de 2008, asunto C-219/07 y STJUE de 15 de abril de 2010, asunto C-64/09.

²⁴⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de marzo 2019, asunto C-60/18.

²⁵⁰ Conclusiones del abogado general Juliane Kokott, de 29 de marzo 2018, asunto C-60/18, párrafo 45. Véase también STJCE de 13 de julio de 1989, asunto C-380/87; STJCE de 23 de mayo de 2000, asunto C-209/98; STJUE de 6 de junio de 2002, asunto C-159/00.

decisiones en casos individuales sobre el Estado de final del desecho de una sustancia u objeto, pero también pueden adoptar normas técnicas relativas a categorías de residuos o a un tipo específico de residuos. Por lo tanto, en lugar de llegar a sus conclusiones sobre la base del concepto de medidas de protección más estrictas, el Tribunal encontró respuestas a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente en la propia Directiva. Por lo tanto, aprobó la medida nacional al considerar que la Directiva no impide legislación nacional sobre el fin del Estado de residuo donde no se han establecido criterios a nivel de la UE.

Como consecuencia, hasta la fecha, el Tribunal no se ha pronunciado claramente sobre la cuestión de si tales medidas deben respetar no solo los principios generales de la UE sino los derechos fundamentales de la UE.²⁵¹

C) Por último y no menos importante, en cuanto a los requisitos formales, el ejercicio de este derecho está sujeto a una formalidad específica consistente en la notificación de la medida a la Comisión.

Respecto a este criterio, el Tribunal se pronunció en el asunto sobre la medida adoptada por Italia de prohibir la construcción de nuevos aerogeneradores para proteger las poblaciones de aves silvestres que habitaban en espacios protegidos que formaban parte de la Red Natura 2000. Dicha medida era más estricta de lo establecido en la Directiva sobre Hábitats y por lo tanto constituía una medida de mayor protección en virtud del art. 193 del TFUE.

Además, es necesario que los EM notifiquen sus disposiciones lo antes posible para que la Comisión pueda llevar a cabo su revisión con eficacia. Al respecto el TJUE reflexionó sobre el requisito de notificar la medida de mayor protección a la Comisión estableciendo que la falta de notificación de la medida a la Comisión no supone la ilegalidad de la medida²⁵². Solicitada únicamente con fines informativos, esta notificación no forma parte de un régimen de autorización. Así mismo, no se especifica ningún plazo para la notificación de la normativa

²⁵¹ Ibidem, párrafo 23 al 25.

²⁵² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de julio de 2011, asunto C-2/10, párrafo 52 y 53.

nacional. No obstante, la aplicación del sistema de notificación requiere que la Comisión y los EM cooperen de buena fe²⁵³.

Por lo expuesto, se puede determinar que en la práctica la aplicación del art. 193 del TFUE sigue estando limitada y la contribución de la jurisprudencia del TJUE ha sido fundamental para su configuración.

La jurisprudencia del Tribunal ha determinado que para la adopción de medidas de mayor protección en virtud del art. 193 del TFUE, es necesario que la medida sea conforme a los Tratados y además debe respetar las normas relativas a la libre circulación de mercancías y al comercio, y no puede constituir una restricción arbitraria al comercio. Además, la medida debe respetar la naturaleza del objetivo de armonización que persigue la legislación secundaria. El objetivo perseguido por la medida tampoco puede ser distinto de los objetivos perseguidos por la Unión, y deben consistir en la extensión de la norma de armonización persiguiendo un mayor nivel de protección ambiental²⁵⁴.

Finalmente, aunque el Tribunal aún no se ha pronunciado sobre la cuestión de si las medidas de mayor protección deben cumplir igualmente con los principios generales del derecho de la UE, incluidos los derechos fundamentales, esta parece ser una conclusión lógica. De hecho, la UE y sus EM tienen que respetar los derechos fundamentales en todas las situaciones, y esto incluiría en la adopción medidas de mayor protección que las previstas en un instrumento de derecho derivado de la UE²⁵⁵.

1.6.2. La Garantía ambiental en los instrumentos legislativos de la Unión.

Una vez que se ha revisado la aplicación del art. 193 del TFUE en el derecho primario y la jurisprudencia del TJUE a continuación, se examinará la práctica del legislador de la UE para incluir en la legislación secundaria disposiciones que se relacionan con medidas de mayor protección.

²⁵³ DE SADELEER, N., *EU environmental law... Op. Cit.* p. 358.

²⁵⁴ LANGLET, D. & MAHMOUNDI S., *EU Environmental law... Op. Cit.* p. 29.

²⁵⁵ RIENDAS, L., «Where Eagles Dare...» *Op. Cit.* p. 32.

Previo a este análisis se debe poner de manifiesto que si es posible que un instrumento legislativo derivado de la UE, como es una Directiva, prohíba a los EM adoptar medidas de mayor protección. De la propia redacción del art. 193 del TFUE se determina que las medidas de protección adoptadas en virtud del art. 192 no impide a los EM a adoptar medidas de mayor protección. Por lo tanto, del contenido se deriva que una Directiva no puede prohibir a los EM a adoptar medidas de mayor protección²⁵⁶.

El legislador de la UE ha optado por incluir la posibilidad de adoptar medidas de mayor protección en los instrumentos legales adoptados para proteger los objetivos ambientales. En la actualidad, las referencias al artículo 193 del TFUE suelen incluirse en considerandos y/o disposiciones operativas de los Reglamentos y Directivas por los que se establecen disposiciones medioambientales de la Unión, así como en acuerdos internacionales entre la Unión y terceros países²⁵⁷. Por lo tanto, en vez de que la Directiva establezca una prohibición para la adopción de este tipo de medidas más protectoras, indican en qué casos sería necesario establecerlas.

En cuanto al requisito de informar a la Comisión de la medida a adoptar de mayor protección se debe destacar el considerando 15 de la Directiva 2016/802 sobre la reducción de Azufre de determinados combustibles líquidos, *“Antes de adoptar medidas de mayor protección, el Estado miembro debe notificar los proyectos de medidas a la Comisión con arreglo a la Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo.”*²⁵⁸

²⁵⁶ Ibidem, p. 32.

²⁵⁷ Ejemplos de ello se encuentran en la Directiva 2015/2193 sobre limitación de emisiones a la atmósfera de determinados contaminantes procedentes de instalaciones de combustión medianas constituye un interesante ejemplo de articulación más detallada de la garantía ambiental. En ella se establece que, de conformidad con el artículo 193 del TFUE, la presente Directiva no impide que los Estados miembros mantengan o introduzcan medidas de mayor protección. Tales medidas pueden ser necesarias, por ejemplo, en zonas que no cumplan con los valores límite de calidad del aire. Por lo tanto, en estos casos son los EM los que deben evaluar la necesidad de aplicar valores límite de emisiones más estrictos que los establecidos en la Directiva.

²⁵⁸ Directiva (UE) 2016/802 del Parlamento europeo y del Consejo de 11 de mayo de 2016 relativa a la reducción del contenido de azufre de determinados combustibles líquidos.

El artículo 5 obliga a los EM a comunicar inmediatamente a la Comisión cualquier proyecto de reglamento técnico, excepto cuando se limite a transponer el texto completo de una norma internacional o europea.

Por lo tanto, se puede considerar que la garantía medioambiental del artículo 193 TFUE está atravesando un proceso de mayor institucionalización y formalización, por lo que cualquier medida de mayor protección debe suscribir los requisitos establecidos en el Derecho derivado de la Unión en el que se basan, incluidas medidas más detalladas sobre procedimientos de notificación²⁵⁹.

Tras el análisis del contenido del art. 193 del TFUE y el análisis jurisprudencial de TJUE se desprende que, a primera vista, la redacción del artículo 193 del TFUE puede dar la impresión de que ofrece un amplio margen para que los EM de la UE adopten medidas de mayor protección a fin de lograr determinados objetivos medioambientales. Sin embargo, el análisis de la jurisprudencia del TJUE ha demostrado que dicho espacio político adicional solo puede encontrarse dentro de los límites de la propia legislación medioambiental de la UE. De hecho, para que un EM de la UE adopte una medida de este tipo debe ser estricta de conformidad con el artículo 193 del TFUE, y debe asegurarse de que dicha medida tenga por objeto lograr el mismo objetivo que el perseguido por el instrumento jurídico pertinente de la UE. Además, no podrá infringir las disposiciones del instrumento jurídico de la UE en cuestión, ni los Tratados ni ningún principio general del derecho de la UE. El objetivo general del Tribunal parece ser el de garantizar que la legislación medioambiental de la UE pueda desarrollarse como un cuerpo legal coherente por derecho propio: esto requiere restricciones en la capacidad de los EM a actuar cuando el legislador de la Unión ya lo haya hecho.

Así mismo, el análisis de la jurisprudencia del Tribunal muestra que la garantía medioambiental del artículo 193 TFUE asegura la consecución de los objetivos de protección medioambiental de conformidad con los Tratados y sobre la base de cualquier armonización comunitaria que pueda existir en la legislación medioambiental secundaria. Dentro de esos límites, hay espacio para que los EM de la UE, por ejemplo, agreguen sustancias adicionales a una lista no exhaustiva predefinida diseñada a nivel de la UE, o adopten plazos más cortos para la

²⁵⁹RIENDAS, L., «Where Eagles Dare...» *Op. Cit.* p. 34.

eliminación del uso de dichas sustancias. Sin embargo, los EM de la UE tienen prohibido invocar la garantía medioambiental como una excepción para justificar medidas medioambientales que no tengan ninguna relación con el objetivo medioambiental perseguido por el derecho derivado de la UE. La garantía medioambiental incluida en el artículo 193 del TFUE ha servido, por tanto, para institucionalizar aún más la legislación y la política medioambiental de la UE²⁶⁰.

²⁶⁰ *Ibidem*, p. 35.

**CAPÍTULO II – LA APORTACIÓN
COMUNITARIA: LA FISCALIDAD
COMO INSTRUMENTO DE
PROTECCIÓN DEL
MEDIOAMBIENTE EN EL
ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA
UNIÓN EUROPEA**

II - LA APORTACIÓN COMUNITARIA: LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA

2.1. LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO PROTECTOR DEL MEDIO AMBIENTE

En la actualidad existe un mayor convencimiento a nivel mundial que los sistemas fiscales deben revisarse y modernizarse para superar los desafíos sociales, económicos y medioambientales. Entre otros, se encuentran desafíos como la transición tecnológica, desigualdad social, así como una crisis ambiental derivada principalmente por tres fenómenos, el cambio climático, pérdida de biodiversidad y consumo excesivo de recursos naturales.

Además, se debe apuntar que la crisis financiera y económica del año 2008 y la reciente emergencia sanitaria derivada de la pandemia de la COVID-19, han manifestado la clara necesidad de la sostenibilidad fiscal del sector público, entendiéndose como la necesidad de solvencia por parte de los entes públicos para acometer algunos de los aspectos más básicos de la transición. A su vez, influye en la capacidad de la Unión para financiar inversiones en transiciones y mantener la prosperidad y la justicia social, a la vez que mantener la resiliencia del sistema económico²⁶¹.

Todo ello ha supuesto que el sistema fiscal de la UE debe apoyar los sistemas de bienestar social y contribuir a financiar los objetivos establecidos en el PVE. Como ya se ha mencionado, en él se establecen una serie de objetivos ambiciosos de carácter medioambiental y climático, en los que los impuestos medioambientales junto a otros instrumentos económicos, pueden favorecer el proceso de transición y el cumplimiento de los mismos.

²⁶¹ ANTÓN ANTÓN, A., «Implicaciones fiscales de una recuperación económica verde y socialmente justa» en *Desafíos fiscales en un mundo post-COVID. Valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional*, Valencia 2022, pp. 549-553.

Como bien explica ADAME MARTÍNEZ la doctrina básicamente realiza la distinción entre dos sistemas por los que los entes públicos abordan los problemas ambientales: en primer lugar, los llamados métodos directos o inmediatos, formados por la regulación normativa y la supervisión de su cumplimiento por parte de la Administración y, en segundo lugar, los métodos indirectos o mediatos, conformados por aquellos incentivos dirigidos a modificar las conductas, entre ellos, los tributos o las ayudas económicas. Se debe tener en cuenta que se habla de métodos directos e indirectos y no de instrumentos económicos y no económicos, pues todos utilizan normativa jurídica para su creación, además de producir efectos económicos en mayor o menor medida²⁶².

Los llamados métodos directos apuntan a establecer estándares ambientales, causando gran dificultad en la implementación y mayores costes administrativos, sin mencionar los pequeños cambios que permiten a los contaminadores cumplir con las normas que se les imponen directamente sin ningún incentivo, salvo por la excepción de imposición de sanciones derivadas de la trasgresión.

En cuanto a los indirectos, permiten inducir a los operadores y contaminadores, que están obligados a asumir los costes externos negativos o, también denominado como externalidades, que produzcan y, por ello, se pueden utilizar incentivos como subvenciones o beneficios fiscales o refuerzos negativos como la aplicación de tributos.

A camino entre los dos modelos expuestos, se encuentra el método mixto que encajaría con el actual sistema de permisos negociables de contaminación o comercio de derechos de emisión establecido a nivel europeo, que constituye un hito de la política europea contra el cambio climático y se ha convertido en la principal herramienta para reducir, de forma rentable, las emisiones de gases de efecto invernadero, convirtiéndose en el principal mercado de carbono del mundo²⁶³.

²⁶² ADAME MARTÍNEZ, F. D., *Análisis desde la perspectiva ambiental de la tributación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes comunidades autónomas y la Unión Europea*, Sevilla, 2020, p. 20.

²⁶³ *Ibidem*, p. 21.

2.2. LA REGULACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA

El debate político sobre el aumento del uso de impuestos ambientales en Europa ya comenzó a principios de la década de 1990 y una serie de reformas fiscales ambientales, en adelante RFV, es decir, cambios de tendencia en cuanto a gravar el trabajo y, en menor medida el capital, hacia la contaminación y el uso de recursos. Los países escandinavos comenzaron con RFV, tanto para lograr beneficios ambientales como para aumentar la eficiencia económica al reducir los impuestos distorsionantes sobre los factores de producción.

Por lo tanto, existe la necesidad de adaptar las estructuras económicas actuales a estos cambios, captados por los conceptos de crecimiento verde y mayor eficiencia de los recursos. Dado que se considera que esta adaptación abre nuevas áreas de crecimiento futuro y creación de empleo, una política para promoverlas también puede ser útil para obtener beneficios económicos a corto y largo plazo.

2.2.1. La tributación ambiental de la Unión Europea

Una vez expuesta la necesidad de proteger jurídicamente el medio ambiente y el desarrollo del derecho ambiental europeo, se pasará a revisar la figura de la fiscalidad ambiental como instrumento de protección y conservación del medio ambiente.

A finales del siglo XX se produjo el momento más álgido del uso de instrumentos económicos²⁶⁴ para proteger o conservar el medio ambiente. Los gobiernos comenzaron a buscar formas de ir más allá de la regulación, aprovechando la importancia del mercado para mejorar la calidad ambiental.

²⁶⁴ Los instrumentos económicos, se definen como aquellos que “afectan a los costos y beneficios de las acciones alternativas abiertas a los agentes económicos, con el efecto de influir en el comportamiento de una manera favorable para el medio ambiente”. Esta definición es la establecida por la OCDE, *Managing the environment: the role of economic instruments*, 1997; AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE, *Utilizar el mercado para una política ambiental eficaz y rentable Instrumentos de mercado en Europa*, 2007 p.13.

Los tributos ambientales y los regímenes de comercio de permisos negociables surgieron como dos enfoques dominantes. Se denominan instrumentos económicos porque se basan en teorías económicas en cuanto a cómo el ajuste de las señales de precios puede influir en el comportamiento, y también se denominan instrumentos basados en el mercado porque operan a través del funcionamiento diario del mercado.

La tributación ambiental simboliza, el uso del sistema tributario para ajustar los precios de manera que influyan en el comportamiento de los agentes económicos hacia acciones más tendentes al cuidado y conservación del medio ambiente. Sin embargo, ese concepto relativamente simple ha sido respaldado por diferentes teorías en diferentes momentos, y la tributación ambiental ha asumido una amplia variedad de nombres y subcategorías.

En este apartado se pretende exponer de manera resumida la evolución de las teorías y la terminología de la tributación ambiental a medida que el concepto de tributación ambiental pasó de la teoría a la práctica, haciendo especial alusión a las investigaciones clave que influyeron en su evolución²⁶⁵.

En primer lugar, se debe mencionar la teoría propuesta por Arthur Cecil Pigou, profesor de economía política en la Universidad de Cambridge en Inglaterra, que sentó las bases intelectuales para la tributación ambiental en *The Economics of Welfare*, un conocido libro de texto de economía que publicó en 1920.

A medida que desarrollaba sus teorías de la economía del bienestar, analizó actividades para identificar las divergencias entre el beneficio o la pérdida netos en los que incurre la sociedad y el beneficio o la pérdida netos en los que incurre la entidad del sector privado²⁶⁶.

Partiendo de esta premisa, el economista investigó cómo el sector privado y los vecinos o la comunidad, pueden proporcionar servicios y perjuicios no compensados entre sí. Entre sus ejemplos se encuentran el parque urbano privado que ofrece beneficios de calidad del aire a los vecinos, prestando un servicio no compensado y, por el contrario, la construcción de una fábrica en una zona

²⁶⁵ MILNE J. E. & SKOU ANDERSEN M., *Handbook of Research on Environmental Taxation*, United Kingdom 2012, p. 13.

²⁶⁶ PIGOU, A. C., *The Economics of Welfare*, New York 1920, p. 149.

INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA

residencial urbana, que perjudica las comodidades del vecindario y genera perjuicios. Su conclusión establece el marco para lo que ahora se conoce como impuestos pigouvianos:

“Es evidente que las divergencias entre el comercio y el producto social neto del tipo que hemos Estado considerando hasta ahora no pueden ser mitigada por una modificación de una relación contractual entre dos partes contratantes, porque la divergencia surge de un servicio o perjuicio prestado a personas distintas de las partes contratantes. Sin embargo, es posible que el Estado, si así lo decide, elimine la divergencia en cualquier campo mediante “incentivos extraordinarios” o “restricciones extraordinarias” sobre las inversiones en ese campo. Las formas más obvias que pueden asumir estos estímulos y restricciones son, por supuesto, las de las recompensas y los impuestos.”²⁶⁷

El trabajo de Pigou, proporcionó el marco intelectual para futuras investigaciones sobre las externalidades, término que reemplazó a lo que se denominaba, servicios y perjuicios.

Pigou enfatizó el concepto de externalidades²⁶⁸ e introdujo la idea de utilizar los impuestos como una forma de capturar las externalidades²⁶⁹. Reducidos a una esencia simplificada, los impuestos iguales a las externalidades podrían igualar los costes marginales privados y sociales.

Antes de continuar con la exposición de la teoría de los impuestos pigouvianos, se muestra necesario la explicación de qué se entiende por externalidad.

Por lo citado anteriormente, las externalidades son aquellos impactos económicos producidos fuera del mercado, pudiendo ser tanto un beneficio como un coste, es decir, el beneficio o perjuicio causado por un agente o grupo de agentes económicos a otro agente o grupo de agentes económicos, esto es, si los costes y beneficios privados difieren de los costes y beneficios sociales. Se pueden clasificar

²⁶⁷ Ibidem, p. 168.

²⁶⁸ Una externalidad surge cuando las actividades sociales o económicas de un grupo de personas tienen un impacto en otro grupo y cuando ese impacto no es plenamente contabilizado o compensado por el primer grupo.

²⁶⁹ Véase, BAUMOL, W. J. & OATES, W. E., *The theory of environmental policy*, United Kingdom 1988, p. 15.

en dos tipos positivas y las consideradas negativas, creando un dilema entre las externalidades que afectan la producción o el consumo de bienes y servicios²⁷⁰.

Los economistas han defendido que las externalidades como la contaminación ambiental se podrían internalizar de manera óptima imponiendo un impuesto sobre la actividad contaminante. Sin embargo, en su artículo "*The problem of social cost*" Ronald Coase, se opuso a esta idea. Coase destacó la naturaleza recíproca del daño, es decir, que la contaminación es causada por los emisores y la presencia de vecinos, determinando que se debe evaluar hasta qué punto la sociedad está dispuesta a tolerar la actividad que genera la contaminación en función de los beneficios que dicha actividad produce²⁷¹.

Por lo tanto, Coase cuestionó la suposición de Pigou en función de que el agente contaminante siempre debe asumir el coste de las externalidades, argumentando que en algunas situaciones los acuerdos negociados entre el agente contaminante y la víctima son preferible, y su desafío provocó exploraciones teóricas y económicas detalladas y críticas de la tradición pigouviana²⁷².

Aunque el principio que lleva el nombre de Pigou y desarrollado a través de la teoría de la externalidad de los economistas requería un impuesto igual a los daños externos ocasionados al ambiente ocasionados por un producto o actividad (o un subsidio correspondiente por los beneficios positivos proporcionados), los economistas a principios de la década de 1970 propusieron un impuesto teóricamente aplicando con cierta modificación del enfoque pigouviano.

Esto se produce en un momento en que los gobiernos de los Estados Unidos y Europa comenzaban a enfrentar seriamente los problemas ambientales²⁷³ y sopesar los méritos de varios enfoques políticos. Con el interés en convertir la teoría en práctica, comenzó a surgir literatura sobre cómo los impuestos o cargos podrían

²⁷⁰ SOTELO PÉREZ, M., SOTELO PÉREZ I. & SOTELO NAVALPOTRO, J. A., «Política Económica y Medioambiente, una aproximación», en *Observatorio Medioambiental*, 22, (2019), pp. 91-97.

²⁷¹ MENDEZCARLO SILVA V., MEDINA JIMÉNEZ, A. & BECERRA QUINTERO G. E., «Las teorías de Pigou y Coase, base para la propuesta de gestión e innovación de un impuesto ambiental en México», en *Revista académica de investigación Tlatemoani*, 2 (2010), p. 6.

²⁷² MILNE J. E. & SKOU ANDERSEN M., *Handbook of Research on... Op. Cit.* p. 18.

²⁷³ Muestra de ellos son la celebración de la cumbre de Estocolmo y de París en 1972 mencionados anteriormente.

abordar problemas específicos de contaminación desde las perspectivas de la economía, la política y las ciencias ambientales.

Al mismo tiempo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en adelante OCDE, implantó el principio de quien contamina paga en el ámbito de la política ambiental internacional²⁷⁴. En síntesis, y teniendo en cuenta que se desarrollará en profundidad el contenido del principio quien contamina paga en siguientes apartados, consiste en que los agentes contaminantes carguen con los costes que producen sus actividades. Estas medidas de control de la contaminación suponen cargar en el contaminador las distorsiones en el mercado derivado de su actividad y proteger así el medio ambiente y en promover el uso económicamente eficiente de los recursos.

Hoy día el Tribunal de Cuentas Europeo, en adelante TCE, realizó un informe especial sobre el principio quién contamina paga y lo define como,

“La aplicación del principio implica que el contaminador sufrague los costes de su contaminación, incluso los de las medidas adoptadas para prevenir, controlar y reparar la contaminación y los costes que supone para la sociedad. Al aplicar este principio se incentiva a quienes contaminan a evitar el daño medioambiental, y se les obliga a asumir la responsabilidad por la contaminación que generan.”²⁷⁵

²⁷⁴ OCDE, *Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, OCDE LEGAL 0102, 2022, p. 3. La Recomendación sobre los Principios Rectores relativos a los Aspectos Económicos Internacionales de las Políticas Ambientales, adoptada por el Consejo de la OCDE el 26 de mayo de 1972 a propuesta del Comité de Política Ambiental. La Recomendación determina que los Adherentes, al determinar las políticas y medidas de control ambiental, observen los Principios Rectores sobre los Aspectos Económicos Internacionales de las Políticas Ambientales establecidos en el Anexo de esta Recomendación. Estos Principios Rectores introducen el principio de quien contamina paga y las implicaciones económicas y comerciales de las políticas ambientales.

²⁷⁵ Véase, TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO, *Informe especial: Principio de «quien contamina paga»: Aplicación incoherente entre las políticas y acciones medioambientales de la UE*, 2021, p. 9.

Por lo tanto, cuando se habla de la tributación ambiental en la actualidad, se hace referencia a la internalización de las externalidades, a la reducción de los costes y a la aplicación del principio quien contamina paga²⁷⁶.

En cuanto a la definición establecida por el TC Español es más completa, y así queda recogida en autos del Tribunal Supremo, en adelante TS, al establecer que la singularidad de los impuestos extrafiscales enderezados a la tutela del medio ambiente, a diferencia de un impuesto fiscales, es que mientras que el segundo tiene por objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está configurada conforme a la capacidad económica, el primero

*“pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, y exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente.”*²⁷⁷

Por lo tanto, la calve para determinar el carácter ambiental de un tributo es su consideración como extrafiscal, es decir, que su objetivo final es distinto de la mera recaudación fiscal.

Si bien la imposición ambiental no es una receta mágica para la reforma fiscal, puede desempeñar un papel importante para la política ambiental y, por extensión, puede abrir una ventana de oportunidad para las políticas de consolidación fiscal y crecimiento económico²⁷⁸.

2.2.2. Naturaleza y clases de tributos ambientales

El auge del uso este tipo de instrumento económico, se produce en la década de los ochenta y noventa, y poco se utilizaba la denominación de impuesto pigouviano, es más pocos impuestos de esta índole se crearon debido a la dificultad de su diseño y la problemática de crear un impuesto óptimo. Sin embargo, bajo la

²⁷⁶ MUÑIZ PÉREZ, J. C. & TOMÉ HERNÁNDEZ, N., *Health taxes: la última frontera de la extrafiscalidad*, Pamplona 2022, p. 49.

²⁷⁷ Véase, Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000 de 30 de noviembre, fundamento jurídico 5º.

²⁷⁸ GAGO, A. & LABANDEIRA X., «El informe Mirrlees y la Imposición ambiental en España» en *Economics for energy*, 13 (2013), p. 7.

teoría de reducción de costes mínimos y el principio de quien contamina paga, se crearon impuestos de carácter ambiental significativos, el problema se encontraba en donde se establecía el límite, es decir, qué impuestos tendrían la consideración de ambientales, ¿sólo los ya aplicados sobre emisiones y contaminación?, ¿o se consideran también aquellos impuestos sobre recursos, productos y materias primas? Además, el carácter ambiental de un impuesto se podría derivar del impacto positivo que produce sobre el comportamiento hacia el medio ambiente, o porque su base imponible se calcule en función del daño que produce en el ambiente una determinada actividad, o bien, si los ingresos obtenidos por el impuesto se usan para abordar el problema ambiental asociado a la base imponible, o simplemente el nombre del impuesto o cargo. La necesidad de definir instrumentos de política ambiental aumentó a medida que las instituciones comenzaron a invertir esfuerzos significativos en supervisar y evaluar el uso de instrumentos económicos en general y de instrumentos fiscales ambientales en particular²⁷⁹.

La OCDE, como líder en evaluaciones de políticas económicas globales, se convirtió en un árbitro clave en la definición de los instrumentos económicos encargados de proteger el medio ambiente²⁸⁰.

Conforme a la literatura académica del momento, sus primeras encuestas tendían a referirse a cargos y clasificarlos en función de sus características de diseño, encontrándonos con los cargos por emisiones, cargos por uso y cargos por productos.

Al mismo tiempo, se enfrentaba a la definición de intencionalidad que se vinculaba a este tipo de impuesto o cargo, pues se podía tratar de incentivar

²⁷⁹ MILNE J. E. & SKOU ANDERSEN M., *Handbook of Research on...* Op. Cit. p. 20.

²⁸⁰ OCDE, *El sistema tributario, la innovación y el medio ambiente*, 2013 México, pp. 23-25.

comportamientos o para aumentar el volumen de ingresos con el efecto ambiental real del impuesto, sin que finalmente se establecieran categorías claras²⁸¹.

Sin embargo, ante la necesidad de armonizar una definición y denominación de los instrumentos económicos se unieron Eurostat, la Dirección general de Fiscalidad y Unión aduanera de la UE, la Agencia internacional de energía y la OCDE para intentar resolver las controversias existentes. En primer lugar, se decidió tener en cuenta la naturaleza de la base imponible, es decir, lo que se gravaba en lugar de la intencionalidad o los efectos que pudieran producir en el ambiente, haciendo una distinción de cuatro categorías, los impuestos que gravan la energía, transporte, contaminación y recursos naturales²⁸². Finalmente se definieron en los siguientes términos:

“Un impuesto entra en la categoría ambiental si la base imponible es una unidad física (o un sustituto) de algo que tiene un impacto negativo específico comprobado en el medio ambiente, cuando se usa o se libera. Un impacto negativo sobre el medio ambiente es un deterioro de los bienes ambientales hasta ahora libres o una reducción de la oferta de dichos bienes.”²⁸³

²⁸¹ La distinción entre cargo e impuesto está superada así lo pone de manifiesto la OCDE en su informe 2017 denominado *Policy Instruments for the Environment* estableciendo que, “Un cargo es un pago correspondido al gobierno general, lo que significa que el contribuyente recibe algo a cambio, más o menos en proporción al pago realizado, mientras que un impuesto es un pago obligatorio sin contraprestación. Por ejemplo, un pago por aguas residuales que varía según el volumen de agua consumida constituiría una tarifa (a veces denominada cargo), mientras que un pago por aguas residuales que varía según la cantidad de contaminación generada se clasificaría como un impuesto. En la base de datos, los términos “tarifas” y “cargos” se usan indistintamente”.

²⁸² EUROSTAT, *Environmental taxes – A statistical guide*, 2001, p. 9. Los impuestos sobre la energía gravan los productos energéticos utilizados para la calefacción, el transporte y la electricidad.

²⁸³ COMISIÓN EUROPEA, *Manual: Statics on Environmental Taxes*, 1996, punto 7, p. 3. Otras definiciones encontradas en el desarrollo de la investigación son Eurostat *Environmental taxes. A statistical guide*, 2013, p. 9, “Un impuesto cuya base imponible es una unidad física (o un representante de una unidad física) de algo que tiene un impacto negativo específico y comprobado en el medio ambiente, y que se identifica en ESA como un impuesto.”; PITRONE, D., «Definiendo los Impuestos ambientales. Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea» en *Revista IUS ET VERITAS* 49, 2014, pp. 78-81. “El término impuestos ambientales debe referirse a

Es necesario analizar con detenimiento el contenido de la definición de esta categoría de tributo ambiental, ahondando sobre ciertos términos y su significado, comenzando con el término impuesto²⁸⁴.

En el Reglamento relativo a las cuentas económicas europeas medioambientales en su artículo 2 define los impuestos ambientales en los siguientes términos, “*«impuesto ambiental»: aquella cuya base imponible sea una unidad física (o una unidad física similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medio ambiente y que se identifique como un impuesto en el SEC 95*”²⁸⁵

Partiendo de la doctrina tradicional la nota diferenciadora de los impuestos sobre otras categorías tributarias es que su supuesto de hecho no exige contraprestación por parte de la Administración Pública, no al menos de forma directa²⁸⁶.

En cuanto a, la referencia de producir un impacto negativo en el medio ambiente, como bien se determina en la propia definición, se refiere al efecto que se producen en los elementos ambientales o una disminución de bienes ambientales. Por lo tanto, el impacto negativo debe suponer un deterioro ambiental moderando, en sentido que pueda ser un daño reparable o reversible, puesto que

los impuestos con (potenciales) efectos en el medio ambiente que puedan inducir cambios de conducta y disuadir de comportamientos dañinos al medio ambiente y/o que conlleven la disminución de recursos naturales. En otras palabras, dicho término sólo debe comprender a aquellos impuestos que tienen por objeto la protección del medio ambiente.”; La RAE define los impuestos ambientales como “Conjunto de figuras tributarias de carácter extrafiscal que someten a gravamen determinadas conductas que se consideran perjudiciales para el medioambiente y que se fundamentan en el principio creado por el derecho comunitario de «quien contamina paga”;

²⁸⁴ PITRONE, D., «Definiendo los Impuestos ambientales...» *Op. Cit.* pp. 82-84.

²⁸⁵ Reglamento (UE) No. 691/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de julio de 2011, relativo a las cuentas económicas europeas medioambientales.

²⁸⁶ HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario Ambiental*, Madrid 2000, p. 60. Véase para ampliar información FERNÁNDEZ-MIRANDA FERNÁNDEZ-MIRANDA, J., «El principio de autonomía local y la posible superación de la teoría de la garantía institucional» en *Revista de Administración pública*, 75 (2008), p. 155.

si se tratara de un daño más grave debería estar prohibido²⁸⁷. Dentro de lo considerado daño ambiental se incluyen tanto aquellos daños que generan un impacto negativo en la salud humana, como aquel daño que no incida en la salud²⁸⁸.

Respecto al impacto negativo probado científicamente, establece la relación causal entre la unidad física, por ejemplo, de sustancias emitidas y los daños concretos que produce en el medio ambiente.

Por lo anteriormente expuesto, según lo determinado entre la OCDE y la UE, esto se cumplirá si se dan los siguientes requisitos. En primer lugar, que exista un conocimiento técnico, es decir, debe existir evidencia científica suficiente para determinar que la unidad física es perjudicial al medio ambiente. En segundo lugar, un conocimiento tecno-económico, es decir, debería conocer el nivel del perjuicio causado en el ambiente sobre el nivel del impacto negativo que produce las actividades económicas. Y en tercer y último lugar, que exista aceptación social, es decir, que el impacto negativo se determine políticamente como relevante²⁸⁹.

Lo mencionado hasta el momento supone la definición de impuesto ambiental, que a su vez se debe diferenciar de los impuestos pigouvianos.

Los impuestos pigouvianos son un subconjunto de impuestos relacionados con el medio ambiente caracterizados por un diseño especial. La OCDE determina una definición de impuesto pigouviano como aquel impuesto recaudado sobre un agente que causa una externalidad ambiental como un incentivo para evitar o mitigar dicho daño²⁹⁰. Por lo tanto, estos impuestos se estructuran y diseñan de tal manera que permitan evitar que se produzca el daño ambiental. En ocasiones no es fácil hacer la distinción entre los dos tipos de impuestos, porque se refiere al

²⁸⁷ LA SCALA, A.E. «Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali» en *Rassegna Tributaria*, 4, (2007) pp. 1309-1342. En cuanto al concepto de daño ambiental la UE se ha pronunciado en este sentido en la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales, en su art. 2.2 estableciendo que, “«daños», el cambio adverso mensurable de un recurso natural o el perjuicio mensurable a un servicio de recursos naturales, tanto si se producen directa como indirectamente”

²⁸⁸ PITRONE, D., «Definiendo los Impuestos ambientales...» *Op. Cit.* pp. 86-90.

²⁸⁹ COMISIÓN EUROPEA, *Manual: Statics on Environmental Taxes*, 1996, p. 4.

²⁹⁰ OCDE, «Glossary of Environment Statistics», *Studies in Methods*, 67, 1997.

propósito o al objetivo del impuesto, que es muy difícil de evaluar. No siempre se puede confiar en la exposición de motivos del procedimiento legislativo o en las declaraciones legales sobre el objetivo de un impuesto, porque el objetivo declarado puede ser manipulado por factores políticos para aumentar la aceptación del mismo. Además, los impuestos existentes pueden compartir varios objetivos y, por lo tanto, no es fácil calificarlos como impuestos pigouvianos puros o impuestos relacionados con el medio ambiente²⁹¹.

En cuanto a su clasificación la Agencia Europea del medio ambiente recoge que se clasifican en tres tipos en función de sus principales objetivos programáticos:

- a) Las tasas de cobertura de costes -p.ej., creadas para cubrir los costes de los servicios ambientales y de las medidas de control de la contaminación, como el tratamiento de aguas (tasas de usuario) y que pueden utilizarse para gastos ambientales conexos (tasas identificadas ('earmarked')).
- b) Los impuestos incentivo - creados para cambiar el comportamiento de los productores y/o consumidores.
- c) Los impuestos ambientales de finalidad fiscal -creadas principalmente para aumentar la recaudación.

En muchos casos, puede observarse en la práctica una mezcla de estas tres funciones. El desarrollo del tributo ambiental ha ido en general desde las tasas de recuperación de costes de los años 60 y 70, a combinaciones de tributos ambientales como incentivo y de finalidad fiscal en los 80 y 90, y a su integración más reciente en las 'reformas fiscales verdes', en las que los tributos a las cosas 'malas' como la contaminación sustituyen a algunos tributos a los 'bienes' como el trabajo²⁹².

Sin embargo, en la práctica la figura impositiva más desarrollada por parte de la Unión es la del impuesto por lo tanto será esta figura impositiva medioambiental la que será objeto de estudio en el presente trabajo.

²⁹¹ HERRERA MOLINA, P. M., «Design options and their rationales» en *Handbook of Research on Environmental Taxation*, 2012, p. 87.

²⁹² JIMÉNEZ-BELTRÁN, D., «El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente» en *Environmental information systems*, 2020, pp. 5-6.

2.2.3. La armonización de la fiscalidad ambiental europea

En primer lugar, en cuanto a la armonización de la fiscalidad medioambiental europea, se muestra necesario hacer una delimitación al concepto de armonización tributaria.

Los EM de la UE, en aras de alcanzar los objetivos políticos y económicos comunes establecidos en los tratados para la consecución de un mercado interior, necesitó, por un lado, establecer una Unión aduanera eliminando las fronteras entre los EM, creando a su vez una tarifa exterior común. Por otro lado, la homogeneización en la imposición, es decir, la armonización de los sistemas tributarios de los EM, facilitando el acercamiento de las legislaciones nacionales de los EM en materia fiscal²⁹³. Por lo tanto, podemos definir la armonización tributaria como, la homogeneización de los sistemas tributarios estatales eliminando las distorsiones tributarias que suponen un impedimento para la configuración de un mercado interior común²⁹⁴.

Partiendo de que la armonización ha sido la fórmula escogida por la UE para intentar eliminar dichas distorsiones, en lo que respecta a la imposición indirecta, que es la que nos ocupa, su eje central se basa en el art. 99 del TCEE, posterior art. 93 TUE y 113 del TFUE que recoge,

“la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”²⁹⁵.

Se trata, por tanto, de un instrumento de garantía para la constitución y marcha del mercado interior cuyo objetivo es eliminar las distorsiones de la competencia.

²⁹³ LÓPEZ ESPADADOR, C. M^a, MUÑIZ PÉREZ, J. C. & GARCÍA GUERRERO, D., «Bases de la armonización fiscal en la Unión Europea» en *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*, Madrid (2020), pp. 81-84.

²⁹⁴ APARICIO PÉREZ, A., «La aplicación del derecho comunitario europeo en materia de fiscalidad en España», en *Noticias de la Unión Europea*, 132 (1996), p. 36.

²⁹⁵ Artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Por consiguiente, los art. 113 del TFUE y el art. 192 del TFUE, desarrollado con anterioridad en este mismo capítulo, son los fundamentos jurídicos de la fiscalidad ambiental.

Como se ha mencionado anteriormente, el art. 191. 2. Del TFUE, establece dentro de la política ambiental europea y bajo los principios revisados, el uso de instrumentos fiscales con el objetivo de proteger el medio ambiente. En el art. 192. 2. TFUE, determina que las disposiciones de carácter fiscal se adoptarán por unanimidad del Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al PE y al Comité Económico y Social. Es precisamente el requisito de unanimidad el que dificulta la armonización tributaria en materia ambiental²⁹⁶.

Las normas institucionales de la UE han determinado la forma y el contenido de la política fiscal ambiental, con mayor intensidad sobre la política energética y climática de la UE. Además, en lo que se refiere a los requisitos de votación, han producido un gran impacto en la ausencia de una política fiscal de la UE. En este sentido, dado que se requiere unanimidad para la determinación de medidas fiscales, la integración de la materia ambiental de la legislación fiscal de la UE ha permanecido en barbecho en ausencia de consenso entre los EM sobre la necesidad de convertir la fiscalidad en instrumento protector del medio ambiente²⁹⁷.

Entre las acciones de carácter medioambiental, destacan las medidas de armonización con objetivos de protección, que incluyen una cláusula de salvaguardia autorizando a los EM a tomar, por motivos medioambientales, medidas provisionales sometidas a control por parte de la Unión. Por lo tanto, es en el propio Tratado donde se reconoce la necesidad de aplicar fiscalidad en materia de medio ambiente al incluir estas medidas en relación a las medidas de armonización. A su vez, se exige la unanimidad para aprobar estas normas

²⁹⁶ MATA SIERRA, M^a. T., «La armonización fiscal de los impuestos especiales», en *Revista Jurídica de la Universidad de León*, 5 (2018), pp. 41-44.

²⁹⁷ PIRLOT A., «Exploring the impact of EU law on energy and environmental taxation», en *Research Handbook on European Union Taxation Law*, United Kingdom 2020, p. 359.

armonizadoras que contengan carácter fiscal en aras de proteger el medio ambiente²⁹⁸.

Así mismo, el art. 193 del TFUE, conectado con el principio de subsidiariedad, estipulan que la UE sólo podrá actuar si los objetivos del TUE se pueden alcanzar de manera más eficaz vía armonización antes que por derecho de cada EM.

Sin embargo, la mayoría de directivas en materia de tributación ambiental, como es el caso de la Directiva 2003/96/CE, se basan jurídicamente en el art. 113 del TFUE en relación con el art. 3 del TFUE, que ampara el mercado interior basado en una mejor calidad del medio ambiente²⁹⁹.

El uso de una de las dos bases jurídicas no significa vulnerar el Título XX del TFUE, siempre que con ello no se cubra el incumplimiento de las obligaciones establecidas en materia ambiental para alcanzar los objetivos económicos.

En síntesis, dentro del Derecho Originario de la UE, la tributación ambiental goza de una cobertura específica, es decir la establecida en el art. 192 del TFUE, y una cobertura genérica, recogida en el art. 113 del TFUE.

Respecto a las Directivas armonizadas en materia de tributación ambiental, las primeras Directivas sobre imposición de hidrocarburos fueron, la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, también conocida como la Directiva horizontal; la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos; y la Directiva 92/82/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos³⁰⁰.

Ya en el año 1992 se propuso por parte de la Comisión Europea establecer una escala común sobre las emisiones de dióxido de carbono, en adelante CO₂, y

²⁹⁸ MIRAS MARÍN, N., «La controvertida delimitación del concepto de armonización impositiva externa» en *Nueva Fiscalidad*, 2 (2020), p. 211.

²⁹⁹ MIRAS MARÍN, N., *Cuestiones sobre la armonización en la imposición indirecta*, Madrid 2018, p. 87.

³⁰⁰ LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación... Op. Cit.* pp. 238-240.

la energía para estabilizar y minimizar las emisiones de CO₂ y evitar los efectos del fenómeno del calentamiento global. Y en 1997, la Comisión volvió a realizar nuevas propuestas sobre la ampliación de imposición sobre hidrocarburos a todos los productos energéticos, incluyendo la imposición sobre el carbón, gas natural, electricidad, y en general a productos que pudieran sustituirlos³⁰¹.

En el año 2000 la Comisión realizó una Comunicación sobre la imposición de los combustibles de aviación, induciendo así a crear una lista de exenciones para los productos energéticos suministrados para su uso como carburante en la navegación aérea que no fuera de recreo privada. Con ello se introduce por primera vez una disposición que permite a los EM a gravar carburante para uso en vuelos nacionales e intracomunitarios, en el marco de acuerdos bilaterales.

En el año 2001 se vuelven a proponer medidas para favorecer el uso de biocarburantes, pudiendo aplicar un tipo reducido del impuesto especial³⁰². Y en 2003, el Consejo llegó a un acuerdo sobre la propuesta de 2002³⁰³ en materia de imposición de los carburantes diésel que fue rechazada por el Parlamento.

De todo lo acontecido, nace la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad con las exenciones recogidas en las Directivas 2004/74/CE y 2004/75/CE.

En los años sucesivos en lo que respecta a la armonización de la imposición sobre carburantes se produce una inacción completa por parte de la comunidad europea. Si bien es cierto que en el año 2011 la Comisión propuso actualizar las

³⁰¹ COMISIÓN EUROPEA, COM (97) 9 final, Comunicación de 26 de marzo de 1997 sobre impuesto y gravámenes ambientales en el Mercado Único.

³⁰² Directiva 2003/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de mayo de 2003 relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte.

³⁰³ Esta propuesta se aprobó mediante la Directiva 2003/92/CE. Esta Directiva se basaba en una propuesta del año 2002, sobre la aplicación del IVA relativa a productos como gas natural y electricidad por el que las sociedades, en el que el lugar de la imposición sería el país en el que el comprador se encontrara establecido. Y para los consumidores finales el lugar de imposición sería en el lugar de consumo.

disposiciones en materia fiscal de los productos energéticos³⁰⁴. En la propuesta se pone de manifiesto la importancia de reformar las disposiciones sobre esta materia en aras de corregir los desequilibrios del momento y tener en cuenta tanto las emisiones de CO₂ que se produce, como el contenido energético de estos productos. Con estas modificaciones se pretendía aumentar la eficiencia energética y el uso de productos más amables con el medio ambiente, evitando así las distorsiones de la competencia en el mercado interior. Esto permitiría a los EM determinar la estructura fiscal de forma que contribuya al crecimiento económico y aumento de empleo mediante el traslado de la carga fiscal del trabajo hacia el consumo. Si bien es cierto que la directiva entró en vigor en el año 2013, se ha previsto la armonización plena sobre la fiscalidad de productos energéticos en un periodo no superior al año 2023, para dar plazo a la adaptación de la nueva estructura tributaria³⁰⁵.

Más reciente se encuentra al Directiva 2014/94/UE del Parlamento y del Consejo de 22 de octubre de 2014 relativa a la implantación de una infraestructura

³⁰⁴ En la evaluación de la Directiva 2003/96/CE se indicó la necesidad de que las señales emitidas por la fiscalidad energética/medioambiental estuvieran alineadas con el precio del Régimen de comercio de derechos de emisiones.

Entre otras propuestas se defendía la modificación de la Directiva por la necesidad de adaptar la Directiva a la normativa sobre política energética y medioambiental que se estaba desarrollando, así como, la debilidad de la Directiva en el contexto de la política comunitaria.

Evaluados estos factores, se propusieron una serie de reformas entre las que se encuentran la modificación de la estructura actual del impuesto, una reformulación del mismo en términos de emisiones de CO₂, en cuyo caso se hacía necesario un mismo nivel de imposición para todos los países, tal y como sucede con el Régimen de comercio de derechos de emisiones. Asimismo, se determinó la necesidad de revisar los tipos mínimos establecidos al alza según las emisiones o contenido energético.

El principal objetivo de esta revisión y propuesta de modificación versaba en la necesidad de la combinación óptima, de manera que se lancen las señales de precios adecuadas.

También en esta revisión se planteó gravar el transporte internacional marítimo y aéreo. Sin embargo, se consideró que como ambos estaban sujetos a acuerdos internacionales, no resultaba conveniente incluir estas actividades para evitar problemas de competitividad a los suministradores de la UE frente a los de otros países. En el caso de la aviación, desde 2013, esta actividad está sujeta al Régimen de comercio de derechos de emisiones.

³⁰⁵ MIRAS MARÍN, N., *Cuestiones sobre la armonización...*, Op. Cit. p. 92.

para los combustibles alternos con la finalidad de crear una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador, la Comisión estableció el objetivo de reforzar la competitividad y la seguridad energética mediante una utilización más eficiente de los recursos y de la energía.

En relación con la energía eléctrica, con la entrada en vigor de la Directiva ya mencionado sobre imposición energética que derogó a la Directiva 96/92/CE y, a su vez, sustituida por la Directiva 2009/72/CE de 13 de julio sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, recoge el marco actual de regulación del régimen comunitario de imposición de productos energéticos y electricidad. En ella se pretende establecer distintos tipos de gravamen en función de las emisiones de CO₂ aplicable a todos los sectores que no le sea de aplicación el contenido de la directiva 2003/87/CE del PE y del Consejo, de 13 de octubre por la que se establece el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases efecto invernadero; y una imposición en función del contenido energético, que supondrán mayores ingresos a los EM³⁰⁶.

2.2.4. Impacto recaudatorio de la imposición ambiental europea

En lo que respecta a los ingresos, tanto los tributos ambientales como los subsidios ambientales son útiles para el proceso de transición, y por ello es necesaria su exploración. A su vez, existen subsidios que son contrarios al cumplimiento de los objetivos medioambientales y, por tanto, dañinos para el medio ambiente que han sido declarados como deficientes económicamente. Así mismo, distorsionan el comercio y disminuyen con ello la efectividad de los impuestos ambientales y el esquema de comercio de emisiones. A su vez, este tipo de subvenciones conllevan una carga fiscal que supone una menor recaudación fiscal global, por lo tanto, afectan al presupuesto público por la disminución de la

³⁰⁶ Ibidem, p. 93.

recaudación de impuestos sobre actividades económicas o productos energéticos que son muy numerosos en el ámbito de la fiscalidad energética³⁰⁷.

En lo que respecta a los gastos, los subsidios perjudiciales al medio ambiente, es decir, la provisión de los mismos supone mayor indisponibilidad de fondos para invertir o cubrir otros servicios públicos, así como, poder frustrar la adopción de otras políticas que tengan como objetivos la reducción de la contaminación.

Por todo ello no es de extrañar que se haya intentado eliminar este tipo de subvenciones que causan un daño en el medio ambiente tanto a nivel mundial, como europeo y nacional. En ocasiones la dificultad ha residido en la propia definición de los subsidios ambientalmente dañinos y entre otros, se ha propuesto su eliminación tanto en el Octavo Programa de Acción Medioambiental como en el PVE³⁰⁸.

En lo que respecta al impacto recaudatorio de los impuestos ambientales en Europa, desde el año 2002 obtuvo una recaudación de 253.000 millones de euros, ingresos fiscales ambientales que han experimentado un aumento de 18% respecto a los datos del año 2019 que obtuvo una recaudación de 298.000 millones de euros. No obstante, este aumento no corresponde con el crecimiento del Producto Interior Bruto, en adelante PIB, que subió un 26% o de los ingresos tributarios totales, que fueron 31%. Así mismo, el crecimiento de la fiscalidad ambiental no ha sido regular entre los EM, replicándose en lugares como Bulgaria, Letonia o Polonia, y por el contrario disminuyendo en Dinamarca, Alemania y Noruega³⁰⁹.

Esta disminución es lógica por ser los lugares pioneros en establecer impuestos ambientales y por lo tanto ha disminuido los ingresos fiscales

³⁰⁷ AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE, «The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions» n^o 22/2021 en <https://www.eea.europa.eu/publications/the-role-of-environmental-taxation> Consultado el 30 de noviembre 2021.

³⁰⁸ EUROSTAT, «Environmental tax statistics», 2013 en https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Environmental_tax_statistics Consultado el 30 noviembre 2021.

³⁰⁹ AGENCIA EUROPA DE MEDIO AMBIENTE «The role of (environmental) taxation...» *Op. Cit.* p. 6.

ambientales respecto de los ingresos fiscales totales desde el periodo de los 2000 hasta la actualidad.

Se debe tener presente, que los países mencionados comenzaron a aplicar este tipo de tributos en la década de los noventa, y desde entonces han implementado una mayor cantidad de impuestos ambientales, incluidos impuestos al carbono³¹⁰. A su vez supone que la intención de modificar los comportamientos del ser humano respecto al medio ambiente no ha sido siempre un aspecto importante en los primeros diseños de los impuestos energéticos, aunque esta tendencia ha cambiado.

Ahora la Comisión Europea, sobre todo en lo que respecta a la Directiva 2003/96 de imposición de productos energéticos, es históricamente un instrumento para que los EM recauden ingresos y el objetivo medioambiental ha ido ganando relevancia sobre todo en el contexto actual en el que existe más conciencia sobre la problemática medioambiental.

Por lo tanto, el papel de la fiscalidad ambiental en la transición al cumplimiento del objetivo del 2050 de ser un continente climáticamente neutro es fundamental, puesto que los múltiples procesos de transición tienen implicaciones fiscales para los contribuyentes y para el presupuesto público. Tanto es así que si no se logra la transición hacia la sostenibilidad tendrá implicaciones fiscales, es decir, se producirán lo que se denomina como costes de inacción³¹¹.

Así mismo, la implementación de un impuesto al carbono o esquema de comercio de emisiones es una de las medidas políticas fundamentales para alcanzar los objetivos de neutralidad climática recogidos en el paquete de medidas Fit for 55 de la Comisión Europea.

³¹⁰ AGENCIA EUROPA DE MEDIO AMBIENTE «Environmental taxation and EU environmental policies» n^o 17/2016 en <https://www.eea.europa.eu/publications/environmental-taxation-and-eu-environmental-policies> Consultado el 1 de octubre 2021.

³¹¹ Véase, SWISS RE INSTITUTE «The economics of climate change: no action not an option» 2021, <https://www.swissre.com/dam/jcr:e73ee7c3-7f83-4c17-a2b8-8ef23a8d3312/swiss-re-institute-expertise-publication-economics-of-climate-change.pdf> Consultado el día 1 de octubre 2021.

En las previsiones de la creación de este tipo de instrumentos económicos se muestra generar ingresos adicionales con el tiempo, especialmente con las ambiciosas políticas de fijar un precio al carbono. Así las cosas, el Fondo Monetario Internacional, en adelante FMI, estima con la fijación del precio del carbono a 50 USD por tonelada de CO₂ junto a los esquemas de precios fijados a la energía, se podría generar aproximadamente el 1% del PIB en el año 2030³¹².

2.3. LOS RETOS DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

Como se ha puesto de manifiesto, la tributación ambiental es diferente de otras formas de tributación, puesto que no está diseñada para recaudar, sino que es más un instrumento enfocado a influir en el comportamiento de los agentes económicos hacia acciones más amables con el medio ambiente. Esta labor provoca un cambio en el comportamiento de los agentes contaminantes, que no es una tarea fácil teniendo en cuenta que estos tributos ambientales se deben diseñar en un contexto sociopolítico particular. Esta particularidad parte de que la contaminación ambiental se encuentra estrechamente relacionada con la economía y genera unos beneficios, por lo que el nivel óptimo de contaminación no es cero, sino que es positivo³¹³. Esto quiere decir que no puede existir un nivel cero de contaminación, puesto que hasta el más sostenible de los procesos de producción contamina.

Por esta razón los estudios de derecho ambiental se encuentran relacionados con la economía, y, por ende, es importante delimitar el nivel de protección ambiental a alcanzar, así como diseñar instrumentos óptimos para garantizar una protección eficiente y eficaz.

Desde el punto de vista de la economía se proponen el uso de instrumentos basados en incentivos que especifiquen un objetivo ambiental en particular, pero dejan que los participantes del mercado decidan cómo alcanzar estos objetivos ambientales. Los dos instrumentos más empleados son los impuestos ambientales y los sistemas de comercio de emisiones.

³¹² Ibidem, p. 5.

³¹³ BACKHAUS, J., «The law and economics of taxation: when should the ecotax kick in?», en *International Review of Law and Economics*, 66 (1999), pp. 117–122.

Por lo tanto, previo al análisis se debe de distinguir entre estos dos instrumentos de la política ambiental de protección del medioambiente.

La retórica política a veces se refiere a los derechos de emisión negociables como impuestos, como ocurrió, por ejemplo, tras la reciente adopción de un esquema de tope y comercio para el carbono en Australia. Las asignaciones pueden compartir características comunes con los impuestos ambientales, particularmente si el gobierno las subasta en lugar de distribuirlas sin coste alguno. Imponen un coste a los contaminadores y pueden generar ingresos para el gobierno.

Sin embargo, las diferencias entre los impuestos ambientales y los derechos de emisión negociables también son muy marcadas. En primer lugar, los impuestos establecen un coste fijo para los contaminadores, mientras que el coste de los permisos negociados fluctúa según la demanda del mercado. En segundo lugar, los derechos de emisión no imponen un coste cuando no se subastan total o parcialmente, como puede suceder cuando las emisiones se exigen y se otorgan derechos de emisión gratuitos. La asignación gratuita de derechos crea una transferencia implícita de una renta inesperada a los titulares de estos derechos que puede ser sustancial³¹⁴.

Bajo el esquema de comercio de carbono de la UE, estas transferencias fueron suficientes en algunos EM para neutralizar la señal de mercado deseada de poner un precio al carbono en primer lugar. Además, bajo un esquema de comercio de derechos adquiridos de derechos de emisión, no habrá ingresos disponibles para compensar otros impuestos distorsionadores, por lo que se ha demostrado que el comercio es teóricamente menos eficiente que una RFV neutral en cuanto a los ingresos, que reemplaza un impuesto distorsionante con un impuesto ambiental no distorsionante internalizando externalidades³¹⁵.

³¹⁴ FAURE, M., M. PEETERS & A. WIBISANA, «Economic instruments: suited to developing countries?» in *Environmental Law in Development. Lessons from the Indonesian Experience*, Cheltenham, United Kingdom 2006 pp. 218–230.

³¹⁵ PARRY, I. W., «Pollution Taxes and Revenue Recycling», en *Journal of environmental economics and management*, 29 (1995) pp. 64-66.

Los dos enfoques también difieren en su base teórica. Las raíces teóricas de los permisos negociables están en el llamado teorema de Coase, que como se ha visto anteriormente, muestra que no importa si el contaminador o el contribuyente (víctima) son responsables, es posible obtener una solución eficiente instituyendo un esquema de compensación, sin costes de transacción. Coase advirtió que los costes de transacción de instituir impuestos pigouvianos podrían ser tan altos como para hacer que los impuestos ambientales fueran bastante ineficientes. Recomendó simplemente definir los derechos de propiedad para los diversos bienes comunes y luego permitir que los contaminadores y las víctimas negocien para lograr una solución óptima. La emisión de derechos de emisión negociables es una forma de definir los derechos de propiedad y habilitar los mercados. Por lo tanto, el sistema comercial opera a través de un enfoque basado en la propiedad bastante diferente del enfoque impositivo³¹⁶.

Bajo el análisis tradicional, los esquemas de permisos negociables se encuentran más allá de los límites del campo de la tributación ambiental. A diferencia de los impuestos, no imponen un precio fijo, que es un sello tradicional de un impuesto. Además, por lo general no están sujetos a las normas legales que rigen los impuestos, como el requisito de la UE de que las propuestas fiscales a nivel europeo deben recibir el consentimiento unánime de los EM y que se revisará en el próximo capítulo.

Hay dos razones básicas por las que los instrumentos fiscales por sí solos pueden ser insuficientes para abordar los problemas ambientales y deben complementarse con otros instrumentos de política.

Primero, debido a los costes de información y la emisión de asimetrías, los impuestos, que aseguran el resultado óptimo en el primer mejor mundo pueden ser difíciles de implementar en la práctica.

Las emisiones no se observan en el mercado, y su medición y seguimiento pueden ser prohibitivamente costosos o técnicamente inviables. También puede ser administrativamente más barato utilizar el sistema fiscal existente para abordar los problemas ambientales, por ejemplo, mediante la diferenciación de las tasas

³¹⁶ COASE, R.H., *The Firm, the Market and the Law*, Chicago 1988, p. 112.

impositivas en los impuestos indirectos, que introducir impuestos completamente nuevos.

Por lo tanto, los impuestos a menudo se basan en las ventas de bienes relacionados con la externalidad más que en la externalidad misma. Dado que las bases imponibles de tales instrumentos son sustitutos imperfectos de la externalidad, corrigen la externalidad de manera ineficiente en comparación con los mejores instrumentos³¹⁷. La ineficiencia surge del hecho de que la respuesta conductual a dicho impuesto es inadecuada; induce a los consumidores a reducir el consumo del bien en cuestión, pero no a reducir las emisiones. Por ejemplo, un impuesto a la producción de electricidad proporciona un incentivo para reducir el consumo de electricidad, pero no para reducir las emisiones de carbono en la generación de electricidad³¹⁸.

Por estos motivos, algunos autores sugieren el uso de instrumentos de varias partes, es decir, las combinaciones de tributos ambientales con otros instrumentos fiscales, que podrían enfocar mejor las emisiones u otras externalidades que un solo instrumento fiscal. Por ejemplo, un instrumento que reemplace un impuesto a las emisiones de los automóviles sería eficiente como tal, pero podría no considerarse factible debido a las dificultades para medir las emisiones de los automóviles. Se realizó un estudio que muestra la posibilidad de lograr un resultado igualmente eficiente mediante una combinación de impuestos sobre la gasolina, un impuesto de tasa fija sobre el tamaño del motor y un subsidio de tasa fija para los equipos de control de la contaminación³¹⁹.

Otros consideran una combinación de un impuesto a la producción y un subsidio para alternativas libres de contaminación como una generalización de un sistema de depósito-reembolso y examinan cómo debe diseñarse dicho

³¹⁷ CHRISTIANSEN, V., & SMITH S., «Optimal commodity taxation with duty-free shopping», en *International Tax and Public Finance*, 15 (2008), pp. 274-276.

³¹⁸ KOSONEN K., & NICODEME G., «The role of fiscal instruments in environmental policy» en *CESifo Working Paper*, 2719 (2009), p. 10.

³¹⁹ FULLERTON, D. & WEST, S., «Can Taxes on Cars on Gasoline mimic an Unavailable Tax on Emissions?», en *Journal of Environmental Economics and Management*, 43 (1) (2002), pp. 150-157.

instrumento de dos partes en el segundo mejor escenario, en el que el gobierno tiene un requisito de recaudación de ingresos, pero no puede utilizar impuestos de suma global para lograr los mismos efectos de incentivo que un impuesto directo sobre la contaminación³²⁰.

La segunda justificación para utilizar la combinación de instrumentos en las políticas ambientales es la presencia de imperfecciones o fallas de mercado distintas a la externalidad ambiental. Bajo tal condición, un solo instrumento fiscal puede ser ineficiente o su uso puede implicar costes mucho más altos que la combinación de dos o más instrumentos, incluso si se dispusiera de un instrumento eficiente de primera calidad. Los instrumentos complementarios pueden ser de diversa índole, desde campañas de información, etiquetado y subsidios directos hasta tasas diferenciadas de impuestos indirectos a favor de productos limpios.

En cuanto a los fallos del mercado pueden surgir por varias razones. En primer lugar, los consumidores no siempre tienen información adecuada sobre las cualidades de los productos (por ejemplo, la capacidad de ahorro de energía) y su relación con los problemas ambientales. En tales casos, las herramientas de información, como los esquemas de etiquetado, pueden complementar de manera útil los instrumentos fiscales. Los esquemas de subsidio también pueden servir para crear conciencia y brindar más información sobre las cualidades del producto, pero es probable que sean menos rentables.

En segundo lugar, las limitaciones del mercado crediticio pueden dificultar la financiación mediante préstamos de la compra de productos, que son relativamente caros para los hogares comunes, como automóviles, electrodomésticos o equipos de calefacción de bajo consumo energético. Los subsidios directos, los créditos fiscales o las desgravaciones podrían, en tal caso, servir para aliviar este problema de asequibilidad y complementar de manera útil los instrumentos fiscales³²¹.

³²⁰ FULLERTON, D. & WOLVERTON, A., «The two-part instruments in a second-best world», en *Journal of Public Economics* 89 (2005), pp. 1961–1967.

³²¹ JIMÉNEZ VARGAS, P. J., *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Pamplona 2017, p. 79.

En tercer lugar, se relaciona con el problema del agente principal que puede debilitar los incentivos proporcionados por los impuestos para invertir en materiales y equipos de construcción energéticamente eficientes. El problema surge porque el constructor o el dueño de la casa no es necesariamente el que paga la factura de la luz (el inquilino). En tal situación, un crédito fiscal u otro subsidio al propietario puede mejorar las ventas de equipos más eficientes en energía. En cuarto lugar, los consumidores también pueden ser miopes en el sentido de que ignoran o subestiman los beneficios distantes del ahorro de energía en el futuro y prestan más atención a los costes iniciales. En tal caso, los instrumentos fiscales (que reducen los costes de compra) son más efectivos que los aumentos de impuestos (que afectan la factura de energía durante la vida útil del producto). La falta de información también puede ser una causa de tal subvaluación, en cuyo caso se deben utilizar herramientas de información para complementar la tributación³²².

También puede haber casos en los que el tamaño absoluto del ahorro de energía por compra de unidad sea pequeño, especialmente en comparación con los costes de búsqueda. En tales casos, es posible que los consumidores no se molesten en buscar productos más eficientes desde el punto de vista energético porque perciben que este coste marginal es demasiado alto en comparación con el beneficio marginal del ahorro de energía. En tal situación, también un crédito fiscal u otro subsidio puede mejorar las ventas de equipos más eficientes en energía. Las externalidades múltiples son importantes, en particular, en el caso de la actividad de I+D, que se sabe que conlleva una externalidad positiva significativa en el sentido de que el retorno social supera el beneficio privado en una cantidad significativa. Los instrumentos basados en el mercado brindan incentivos para las innovaciones en tecnologías limpias, pero es probable que un solo instrumento, incluso el primer impuesto sobre las emisiones, sea insuficiente o muy costoso para abordar las dos externalidades al mismo tiempo. Los instrumentos que podrían complementar los mejores instrumentos en tales casos incluyen subsidios directos o incentivos fiscales a la I+D, pero también podrían incluir otro tipo de medidas

³²² GOULDER, L. H. & PARRY I. W. H., «Instrument Choice in Environmental Policy», en *Review of Environmental Economics and Policy*, 2 (2008), p. 167.

dirigidas a promover tecnologías limpias. Finalmente, los instrumentos complementarios tienen sentido económico si pueden ayudar alejando la actividad del sector doméstico y el mercado negro al sector de producción oficial³²³.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que el uso de instrumentos complementarios, en particular el instrumento fiscal, no está exento de salvedades y debe ser cuidadosamente diseñado y evaluado en cada caso. En primer lugar, todos los subsidios, ya sea directamente o a través del sistema tributario, cuestan dinero a los gobiernos. Deben financiarse aumentando otros impuestos o reduciendo el gasto público, lo que implica costes de bienestar. Además, los costes administrativos de los esquemas de subsidios/incentivos también pueden ser altos en comparación con el aumento de los impuestos existentes.

Por lo tanto, los beneficios logrados mediante el uso de incentivos fiscales (en forma de ahorro de energía o reducción de emisiones) siempre deben compararse con los costes antes de implementar dichas medidas.

En el Capítulo IV del presente trabajo se estudiará más profundamente esta cuestión. En segundo lugar, los incentivos fiscales pueden no ser efectivos, incluso sin tener en cuenta los costes. Hay varias razones para esto. En primer lugar, no todos los incentivos fiscales se trasladan necesariamente a los precios al consumidor, al menos a corto plazo, en cuyo caso no tendrían el efecto deseado en el comportamiento del consumidor. En segundo lugar, la efectividad de los esquemas de incentivos puede verse reducida por el efecto de rebote y los problemas del oportunista³²⁴. El efecto rebote implica que los precios más bajos de los electrodomésticos inducirán a los consumidores a comprar más, o a utilizarlos más intensamente, lo que eventualmente llevaría a un mayor consumo de energía.

Respecto a la idoneidad del uso de tributos ambientales para proteger y conservar el medio ambiente, se pasará a revisar las ventajas e inconvenientes de la utilización de los mismos.

³²³ KOSONEN K., & NICODEME G., «The Role of Fiscal...» *Op. Cit.* p. 12.

³²⁴ COPENHAGEN ECONOMICS, «Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union», en *Taxation Papers*, 13 (2008), pp. 7-33.

Por un lado, se enumeran una serie de ventajas a la hora de usar tributos ambientales antes que otro tipo de instrumentos económicos para proteger y conservar el medio ambiente.

2.3.1. Ventajas de la aplicación de tributos ambientales

-La primera, los tributos ambientales inducen a cada contaminador a reducir la contaminación hasta el punto en que el coste marginal de la reducción de la contaminación es igual al tributo, así se minimizan los costes de alcanzar un determinado objetivo medioambiental, también denominado eficiencia estática³²⁵. Además, los contaminadores tienen más flexibilidad para elegir el nivel y el método de reducción, permitiendo a los agentes contaminantes decidir cuánto quieren contaminar siempre que cuenten con hacer frente al pago que supone dicha contaminación. Los tributos también requieren menos información que la regulación y, por lo tanto, pueden implicar costes administrativos más bajos. Los tributos verdes fijan un precio para cada unidad de contaminación y, por lo tanto, inducen a las empresas a buscar constantemente nuevas posibilidades de reducción de la contaminación e invertir en tecnologías menos contaminantes, lo que proporciona un poderoso incentivo para la innovación, también denominada eficiencia dinámica³²⁶.

-La segunda ventaja del uso de tributos ambientales es que se trata de instrumentos efectivos para cambiar los comportamientos de los agentes

³²⁵ La eficiencia estática en lo que a tributos ambientales se refiere, es conseguir internalizar los efectos externos negativos al mínimo coste. Véase LABANDEIRA VILLOT, X., LÓPEZ OTERO, X. & RODRÍGUEZ, MÉNDEZ M., «Cambio climático y reformas fiscales verdes», en *Ekonomiaz*, 67 (2008), pp. 31-45.

³²⁶ La Eficiencia dinámica respecto a los tributos ambientales es que además constituyen un incentivo para adoptar conductas beneficiosas para el medio ambiente mediante mejoras tecnológicas, es decir, es la forma en el que los agentes económicos incluyen nuevos productos o procesos productivos más sostenibles. Véase GAGO RODRÍGUEZ, A., LABANDEIRA VILLOT, X, PICOS, F., & RODRÍGUEZ, M., «Cambio climático, mercado de emisiones y reforma fiscal verde», en *Los nuevos retos de la fiscalidad*, Madrid 2006, pp. 110-122.

contaminantes hacia direcciones más sostenibles al corregir las señales falsas de los precios de los bienes en el mercado, incorporando en los precios los costes de la contaminación y otros costes ambientales. Además, este proceso permite tanto determinar los precios correctos como aplicar el principio quien contamina paga³²⁷.

-La tercera ventaja del uso de tributos ambientales, es su capacidad para generar ingresos que luego puedan utilizarse para reducir otros impuestos que distorsionan la economía, que es la idea básica de las reformas fiscales verdes. Esto se conoce como la teoría del doble dividendo³²⁸ y encuentra tantos partidarios³²⁹ como detractores³³⁰. Esta teoría consiste en el doble beneficio que se genera con la aplicación de estos tributos, puesto que por una parte se modifican las conductas de los agentes contaminantes hacia actuaciones más favorables con el medio

³²⁷ GOULDER, L. H. & PARRY I. W. H., «Instrument Choice in Environmental...» *Op. Cit.* pp. 152-159.

³²⁸ La hipótesis del doble dividendo de la imposición ambiental hace referencia a los múltiples objetivos que pueden ser perseguidos con una reforma fiscal verde. Utilizar la recaudación generada por el impuesto ambiental para financiar reducciones en otros impuestos distorsionantes, de tal manera que el presupuesto público permanezca inalterado. Para saber más Véase RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. E., «EL doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día» en *Instituto de estudios fiscales*, (23) 5, (2005), p. 7.

³²⁹ VAN HEERDEN, J. H., BLIGNAUT, J. N., MABUGU, M., GERLAGH, R., HESS, S. & TOL, R. S., «Redistributing environmental tax revenue to reduce poverty in South Africa: The cases of energy and water», en *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 9 (2006), pp. 537-542; FRASER, I., & WASCHIK, R., «The double dividend hypothesis in a CGE model: Specific factors and the carbon base», en *Energy Economics*, 39 (2013), pp. 283-295; BENTO, A. M., & JACOBSEN, M., «Ricardian rents, environmental policy and the 'double-dividend' hypothesis», en *Journal of Environmental Economics and Management*, 53 (2007), pp. 17-31; FERNÁNDEZ, E., PÉREZ, R., & RUIZ, J. «Optimal green tax reforms yielding double dividend», en *Energy Policy*, 39 (2011), pp. 4253-4263.

³³⁰ GLOMM, G., KAWAGUCHI, D., & SEPULVEDA, F., «Green taxes and double dividends in a dynamic economy», en *Journal of Policy Modeling*, 30 (2008), pp. 19-21; BOVENBERG, A. L., & DE MOOIJ, R. A. «Environmental levies and distortionary taxation and labor market distortions», en *European Journal of Political Economy*, 10 (1994), pp. 655-683; PARRY, I. W., «Pollution Taxes and Revenue...» *Op. Cit.* p. 73; GOULDER, L. H., «Climate change policy's interactions with the tax system», en *Energy Economics*, 40 (2013), pp. 3-7; FULLERTON, D., «Environmental levies and distortionary taxation: comment» en *The American Economic Review*, 87 (1997), pp. 245-249; OATES, W. E., «Green taxes: can we protect the environment and improve the tax system at the same time?», en *Southern Economic Journal*, 61 (1995), pp. 918-922.

ambiente y, por otra parte, se obtiene un beneficio extra que puede suponer una reducción de la carga de otros impuestos tales como los impuestos sobre la renta, logrando así un beneficio adicional en términos de bienestar. Se define como primer dividendo la mejora ambiental cumpliendo así el objetivo principal de los tributos ambientales, y el segundo dividendo serían el conjunto de cambios adicionales que produce la aplicación de este tipo de tributos.

-Por último, pueden ser instrumentos de política especialmente eficaces para abordar las prioridades ambientales actuales a partir de fuentes de contaminación tan imprecisas como las emisiones del transporte, entre las que se incluyen el transporte aéreo y marítimo, los residuos como los envases de plásticos y baterías, y agentes químicos utilizados en agricultura como los pesticidas y fertilizantes³³¹.

2.3.2. Inconvenientes de la aplicación de la fiscalidad ambiental.

Revisadas las ventajas derivadas de la aplicación de los tributos ambientales, se procede a revisar los inconvenientes que puede producir la fiscalidad ambiental.

Los efectos adversos de los tributos ambientales en la distribución del ingreso y en la competitividad internacional de las empresas generalmente se consideran obstáculos para establecer tributos a un nivel ambientalmente efectivo.

Los tributos ambientales, más concretamente los impuestos, a menudo se aplican a bienes considerados de necesidad básica (por ejemplo, energía o transporte), especialmente porque su potencial de ingresos es grande, pero esto puede suponer una carga desproporcionada para los hogares con menores ingresos que gastan más en estos bienes en términos relativos. La evidencia empírica indica que, por esta razón, los impuestos sobre la electricidad y la calefacción sí pueden tener un impacto regresivo.

Los impuestos al transporte, por el contrario, afectarían a los ingresos relativamente más altos que a los grupos de ingresos más bajos. Estos dos efectos contrapuestos hacen que el impacto distributivo de los impuestos sobre la energía

³³¹ JIMÉNEZ-BELTRÁN, D., «El Tributo Ambiental: Aplicación...» *Op. Cit.* 2020, p. 5.

sea moderadamente regresivo, mientras que los impactos distributivos de los impuestos sobre la contaminación suelen ser neutrales³³². El uso de bonificaciones o exenciones fiscales específicas en combinación con impuestos también es un enfoque eficaz para compensar a los hogares con bajos ingresos por el impacto de los impuestos más altos sobre la energía. Los instrumentos regulatorios impondrán estándares más altos a los equipos de calefacción, pero no generarían ingresos y no ofrecerían la misma posibilidad de medidas compensatorias³³³.

En cuanto a la desventaja sobre la competitividad internacional puede verse afectada negativamente cuando un país establece unilateralmente impuestos sobre producción industriales (por ejemplo, energía). El aumento de los costes de producción puede suponer a las empresas locales una desventaja competitiva, y consecuentemente se pueden trasladar o perder participación de mercado. Los sectores especialmente vulnerables en este sentido son los de alta intensidad energética, una gran proporción de productos comercializados internacionalmente y una baja capacidad de trasladar los aumentos de costes a los precios de mercado.

Si la producción se alejara permanentemente de la región aplicando estrictas políticas ambientales, la reducción de emisiones se vería compensada por un aumento en otras regiones y las emisiones globales apenas se verían afectadas. En el caso de los impuestos sobre la energía y el carbono, el fenómeno se denomina fuga de carbono. Sin embargo, la evidencia empírica existente hasta el momento no brinda un fuerte respaldo a ningún efecto negativo importante en la competitividad de las reformas fiscales ambientales o la fuga de carbono³³⁴.

Esto no es sorprendente como tal, ya que todos los EM que han llevado a cabo reformas fiscales verdes más ambiciosas también han tomado medidas para proteger a sus industrias más vulnerables de las pérdidas de competitividad, por ejemplo, eximiendo a estos sectores parcial o totalmente de estos impuestos.

³³² AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE, *Utilizar el mercado para una política...* Op. Cit. pp. 24-28; COPENHAGEN ECONOMICS, «Reduced VAT for Environmentally Friendly Products», en *Taxation Papers* 13, 2008, p. 106.

³³³ KOSONEN K., & NICODEME G., «The Role of Fiscal...» Op. Cit. pp. 5-6.

³³⁴ COMETR, «Competitiveness Effects of Environmental Tax Reforms», 2007 en https://pure.au.dk/portal/files/128999763/COMETR_Summaryreport.pdf Consultado el día 20 enero 2021.

Además, el reciclaje de ingresos, que reduce los costes laborales indirectos para los empleadores, ayuda a mitigar los efectos adversos de la tributación ambiental sobre la competitividad.

Por lo tanto, la tributación ambiental puede abordar potencialmente todos los aspectos de la protección y conservación del medio ambiente. La lucha contra el cambio climático, la contaminación, especialmente la contaminación del aire y del agua, y la presión sobre el medio ambiente, en particular por el consumo de recursos y la pérdida de biodiversidad, así como los factores contribuyentes, como las emisiones de gases y el uso de sustancias potencialmente nocivas, pueden ser el objeto de las medidas fiscales. Estas son medidas generales o sectoriales que se aplican de diferentes maneras por los Estados individuales y sus autoridades regionales y locales.

Aunque los objetivos medioambientales son generalmente reconocidos como válidos, cuando se implementan medidas de fiscalidad medioambiental deben tenerse en cuenta una serie de factores, en particular la competitividad y la equidad, para garantizar que la fiscalidad medioambiental sea lo suficientemente transparente para ganar aceptación y convertirse así en un instrumento eficaz en la transición que la sociedad ahora necesita con tanta urgencia.

Los términos crecimiento y DS, nacional, de la UE o mundial, la fiscalidad verde y un plan climático reflejan varias facetas del mismo objetivo de combinar la actividad económica con una protección ambiental más eficaz (la economía verde). El pensamiento actual se centra en el desarrollo de un nuevo enfoque de los desafíos económicos, un enfoque que va más allá del crecimiento para abarcar otras consideraciones, en particular los objetivos ambientales y sociales. El medio ambiente y el cambio climático forman ya parte integrante de las políticas económicas y presupuestarias tanto en la UE como en España. La fiscalidad, al igual que las políticas presupuestarias y de inversión, debe por tanto asumir una dimensión ecológica, verde o ambiental, según la terminología elegida³³⁵.

³³⁵ REMEUR, C., «Understanding environmental taxation», en *European Parliamentary Research Service* 2020, pp. 2-3.

Una medida que puede fomentar un cambio hacia opciones más respetuosas con el medio ambiente es la fiscalidad medioambiental. Puede emplearse en combinación con medidas reglamentarias (estándares, requisitos legales o prohibiciones) y medidas para desarrollar prácticas y tecnologías menos contaminantes y menos intensivas en recursos, particularmente en el contexto de la economía circular.

Los impuestos proporcionan ingresos a los gobiernos y las autoridades regionales y locales, en forma de ingresos por impuestos, derechos y tasas, para financiar sus gastos. Las finanzas públicas también tienen que ver con la competitividad, para los operadores económicos, y la equidad, para los contribuyentes, y con la orientación de las actividades económicas o el comportamiento.

La fiscalidad medioambiental es un instrumento que puede utilizarse para este fin. Es una palanca que puede ayudar a ajustar, redirigir o modificar el comportamiento económico en respuesta a los desafíos de proteger el medio ambiente y combatir el cambio climático, entre otros problemas de carácter ambiental. La tributación ecológica, la fiscalidad verde y la ecologización del sistema tributario son otras expresiones utilizadas para denotar la fiscalidad ambiental, que es el término que se utiliza en el presente trabajo.

Como se ha mencionado anteriormente, es con el AUE cuando se otorgó poderes ambientales a las instituciones europeas. Y es más tarde, con los Tratados de Maastricht y Ámsterdam los que han reforzado estos poderes, que se ejercen por mayoría cualificada mediante el procedimiento de codecisión³³⁶.

Según la Comisión, esta inactividad por parte de la UE en materia de fiscalidad ambiental demuestra que, en algunos casos, el requisito de unanimidad ha tenido un efecto negativo en cuanto a las prioridades políticas más apremiantes de la UE.

Así mismo, al establecer requisitos menos restrictivos para la adopción de otros instrumentos económicos de políticas climáticas, pero no de naturaleza fiscal, han producido un impacto negativo en la creación de una fiscalidad ambiental europea.

³³⁶ HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario... Op. Cit.* p. 342.

A su vez, el fracaso de la propuesta de un impuesto armonizado sobre el CO₂, generó una nueva propuesta por parte de la Comisión de establecer un régimen para el comercio de derechos de emisión de GEI.

Este sistema de mercado de derechos de emisión, se adoptó sobre la base del artículo 192 del TFUE, que es la base legal para la acción ambiental de la UE, base legal con requisitos de votación menos restrictivos que los aplicables para la adopción de disposiciones tributarias. De hecho, desde el Tratado de Maastricht, como se ha reseñado anteriormente, la votación por mayoría cualificada se aplica generalmente para la adopción de disposiciones ambientales, salvo algunas excepciones en las que se mantiene el requisito de la unanimidad, incluidas las medidas ambientales que son principalmente de naturaleza fiscal.

Por lo tanto, los criterios de votación sobre la adopción de medidas fiscales u otras basadas en el mercado, plantean dos cuestiones. La primera de ellas, desde una perspectiva política y es que está claro que los criterios de votación influyen en la elección de las políticas, favoreciendo claramente las que están a favor del mercado de emisiones de GEI frente a la adopción de un impuesto al CO₂. Y, en segundo lugar, y desde una perspectiva legal surte las dudas sobre si las medidas basadas en el mercado, como el mercado de emisiones, que se han adoptado sobre la base de los requisitos de votación más laxos, son efectivamente diferentes de las medidas fiscales³³⁷.

El impacto de la legislación de la UE en el desarrollo de la fiscalidad medioambiental y energética dentro de la UE, tanto a nivel de los EM como de la Unión, ha recibido una atención cada vez mayor durante las últimas tres décadas.

En consecuencia, y a fin de dotar a la UE y los EM de un mecanismo más eficaz y democrático para adoptar medidas en el ámbito de la fiscalidad medioambiental, la Comisión ha optado por el uso de lo que se denomina como la cláusula paralela que establece el art. 192.2 del TFUE. Mediante la misma, se permite el uso del procedimiento legislativo ordinario por mayoría cualificada, para establecer medidas de carácter fiscal sobre protección y mejora del medio

³³⁷ PIRLOT A., «Exploring the impact of...» *Op. Cit.* p. 360.

ambiente, el uso racional de los recursos naturales y la lucha contra el cambio climático, frente a la regla general recogida en el art. 113 del TFUE³³⁸.

En los casos en que se pretenda aplicar esta cláusula paralela para la adoptar decisiones en materia de fiscalidad ambiental, es necesario la decisión unánime del Consejo a propuesta de la Comisión y previa consulta al PE, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones.

Quizás esta cláusula, y teniendo en cuenta la problemática medioambiental, sea el modo más eficaz de establecer un sistema fiscal medioambiental más integrado y ambicioso que dé respuesta a los retos del cambio climático³³⁹.

Otra de las problemáticas de la política fiscal actual, es que, en algunos casos, chocan con los objetivos medioambientales, lo que genera más incoherencias en los sistemas fiscales de los EM. Incluso se podría analizar como una violación de la cláusula de integración (artículo 11 del TFUE)³⁴⁰. Tanto es así que la política fiscal de la energía de la UE está en gran medida desconectada de los compromisos climáticos de la UE y, en consecuencia, se ha considerado por parte del Consejo de realizar la revisión de la única normativa fiscal medioambiental armonizada la Directiva 2003/96/CE sobre imposición energética que se encuentra completamente desfasada incluso se podría decir que es contraria a los objetivos establecidos a corto y largo plazo por la UE.³⁴¹

La revisión prevista sobre la Directiva mencionada para alcanzar los objetivos ecológicos establecidos por la Unión prevista en el Reglamento UE 2021/1119 del

³³⁸ PARLAMENTO EUROPEO «Los procedimientos intergubernamentales de adopción de decisiones» https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_1.2.4.pdf Consultado 21 mayo 2021.

³³⁹ MARTÍN CÁCERES, A., «La fiscalidad medioambiental: una herramienta al servicio de los Objetivos de Desarrollo Sostenible», en *El derecho de la Unión Europea ante los Objetivos de Desarrollo Sostenible*, Valencia 2022, p. 214.

³⁴⁰ Aunque uno de los considerandos de la directiva sobre fiscalidad de la energía hace referencia explícita al artículo 11 del TFUE, se podría argumentar que la directiva no cumple los requisitos de la cláusula de integración. En este sentido Véase el considerando 6 de la Directiva 2003/96/CE, supra n.35).

³⁴¹ LARREA BASTERRA, M., «Tendencias en fiscalidad energética y medioambiental en el entorno europeo», en *Resumen Ejecutivo de cuadernos Orkestra*, 76 (2020), p. 3.

PE y del Consejo, de 30 de junio de 2021³⁴², versa principalmente sobre dos cuestiones. En primer lugar, la actualización y modificación de la estructura de los tipos impositivos dirigiendo el enfoque del consumo, hacia el contenido energético real y el perjuicio que producen los combustibles y la electricidad en el medio ambiente, aplicándose así, los tipos de gravamen más altos a los combustibles más contaminantes. Esta medida sobre todo establecerá unos precios más claros que favorecerá a los consumidores a optar por opciones más limpias.

En segundo lugar, la revisión de la Directiva se centrará en eliminar las exenciones o reducciones aplicables a nivel nacional, limitando la acción de los EM para fijar tipos mínimos para determinados sectores³⁴³.

Otra de las problemáticas que plantea las políticas fiscales de los EM se caracterizan por la falta de consistencia, es decir, algunos EM como el español, afirman que quieren aumentar las medidas fiscales medioambientales, pero su sistema fiscal todavía se caracteriza por subvenciones fiscales perjudiciales para el medio ambiente que no llegan a dar un verdadero paso hacia la aplicación de una reforma fiscal verde. En este punto se plantea si es verdaderamente importante por tanto la protección ambiental o prima sobre esa protección la competitividad o el desarrollo económico que parecen ser contrarios al objetivo propuesto por la UE.

Por ello, se plantea el desafío de si las medidas fiscales ambientales pueden ser parte de una combinación de políticas que garantice un cierto equilibrio entre los objetivos ambientales y otros objetivos de política económica y social que forman parte de la agenda política de la UE.

La jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia sobre medidas fiscales ambientales ilustra que estos objetivos no siempre son fáciles de conciliar. Las medidas fiscales ambientales pueden constituir nuevas barreras fiscales, afectar el

³⁴² Reglamento UE 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 2021 por el que se establece el Marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n.º 401/2009 y (UE) 2018/1999 («Legislación europea sobre el clima»).

³⁴³ COMISIÓN EUROPEA «Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía Preguntas y respuestas» https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/qanda_21_3662 Consultado el día 14 de julio 2021.

suministro de energía en la UE, obstaculizar la competitividad de la UE y conducir a problemas de desigualdad social (ya que el principio de quien contamina paga no está necesariamente en consonancia con el principio de capacidad económica).

Las principales preocupaciones de la aplicación de este tipo de figuras impositivas mencionadas dado que en los últimos años el comercio y la globalización se han percibido como fuentes cada vez más importantes de crecimiento económico y desarrollo, ha aumentado con respecto a las implicaciones de políticas ambientales más estrictas dentro de la UE sobre todo en lo que se refiere a la competitividad de la industria europea que se ha intensificado en comparación con sus principales competidores extranjeros, en particular en el contexto de los planes de política energética y climática de la UE³⁴⁴.

Mejorar el diálogo entre las instituciones de la UE que se ocupan de cuestiones fiscales, comerciales, climáticas, energéticas y medioambientales podría ser una forma de avanzar. Los investigadores también podrían analizar el papel del Semestre de la UE³⁴⁵ en el fortalecimiento de la interacción entre las políticas sociales, económicas y ambientales y el desarrollo de reformas fiscales ecológicas a nivel de la UE. Sobre todo, en lo que se refiere a la línea borrosa entre la naturaleza regulatoria y fiscal de las medidas fiscales ambientales puesto que, en la mayoría de los países, las normas institucionales específicas y las garantías procesales generalmente se aplican a la adopción de impuestos. Por lo tanto, la clasificación de medidas fiscales ambientales como medidas fiscales o reglamentos puede tener repercusiones significativas para el desarrollo futuro de la tributación ambiental. Esta cuestión se ha debatido en gran medida a nivel de los EM a la luz de los límites constitucionales que se aplican a la adopción de impuestos en comparación con otros instrumentos. A nivel de la UE, esta cuestión no se ha analizado en la misma medida³⁴⁶.

³⁴⁴ EKINS P. & SPECK S., «Impacts on competitiveness: what do we know from modeling?» en *Handbook of Research on Environmental Taxation*, United Kingdom 2012, p. 377.

³⁴⁵ El Semestre Europeo es un ciclo de coordinación de las políticas económicas, presupuestarias, sociales y de empleo dentro de la UE. Forma parte del marco de gobernanza económica de la Unión Europea.

³⁴⁶ PIRLOT A., «Exploring the impact of...» *Op. Cit.* p. 361.

Por lo tanto, se puede decir que las medidas fiscales, además de coadyuvar a paliar los problemas ambientales del cambio climático y las políticas energéticas, se pueden usar para perseguir los objetivos que forman parte de la agenda ambiental de la UE y los EM, así como para favorecer la transición hacia una economía circular o la promoción de los ODS de las Naciones Unidas. Por ejemplo, buscar nuevas formas de transformar la movilidad más sostenibles o eliminar la competencia sobre la tributación de combustible entre EM, así como financiar la transición ecológica a través de la tributación, aliviar el posible impacto regresivo de las medidas fiscales ambientales; o hacer más verde otros impuestos como puede ser el IVA, y el derecho secundario, sino también contra el derecho internacional, incluido el derecho de la OMC, así como los acuerdos bilaterales y regionales de comercio, inversión, energía y medio ambiente³⁴⁷.

2.4. LA REFORMA FISCAL VERDE EUROPEA APLICADA A LOS PRINCIPALES MODELOS FISCALES NACIONALES DE LOS ESTADOS MIEMBROS: EL CASO DE DINAMARCA, ALEMANIA Y FRANCIA.

La imposición ambiental ha jugado un papel muy importante en las propuestas de reforma fiscal verde. Con base en el estudio de estos indicadores tributarios, permiten distinguir tres etapas en la aplicación de estas reformas tributarias.

Las primeras aplicaciones de la reforma fiscal verde aparecieron en el norte de Europa a principios de la década de 1990 y se caracterizaron por el uso de un impuesto energético con gran componente medioambiental, cuya recaudación estaba destinada principalmente a reducir los impuestos sobre la renta de las personas. Así sucedió en Suecia, Noruega, Holanda y Dinamarca, que simultáneamente decidieron reorganizar radicalmente sus tributos ambientales³⁴⁸.

³⁴⁷ Ibidem, p. 362.

³⁴⁸ VILLAR EZCURRA, M., «Cambio climático y fiscalidad», en *Estudios sobre cambio climático y transición energética*, 2022, p. 773.

A fines de la década de 1990, da lugar a la segunda generación de reforma tributaria ambiental, centrada en aumentar los impuestos sobre las fuentes de energía tradicionales, para reducir las contribuciones a la seguridad social. De hecho, la principal diferencia entre las dos primeras generaciones de reforma fiscal verde radica en sus propuestas de reciclaje: la primera es reducir los impuestos sobre la renta y el capital, la segunda es reducir las contribuciones a la seguridad social. Alemania también introdujo este tipo de reformas en 1999, y la República Checa en 2008 también combinó una subida del impuesto energético con una reducción de las cotizaciones patronales y laborales³⁴⁹.

A finales de 2007 da comienzo la crisis económica que provocó numerosas restricciones presupuestarias de forma generalizada en los países desarrollados. Produciéndose importantes reducciones en las fuentes recaudatorias tradicionales, los objetivos de consolidación fiscal auxiliaban con urgencia nuevas políticas de ingreso, por lo que se consideró realizar un cambio de escenario favorable a la imposición energético-ambiental y la RFV³⁵⁰.

Los análisis realizados por el FMI y la UE confirmaban que los aumentos en los impuestos al consumo, los impuestos a la propiedad y los impuestos ambientales tienen un impacto negativo menor que la imposición personal y societaria sobre la renta. Por lo tanto, la tributación ambiental y la RFV respaldan el cambio de modelos económicos, financian nuevas políticas (cambio climático, fuentes de energía renovable, eficiencia energética, investigación) y se convierten en la herramienta principal para cumplir con los compromisos ambientales³⁵¹.

Este desarrollo se refleja en la tercera generación, que es un modelo innovador con soluciones heterogéneas que esencialmente utiliza una aplicación de recopilación de datos más flexible que se adapta a las diferentes condiciones comerciales de la nueva economía. Quizás la primera pista sean la RFV realizada por Italia a principios de siglo, donde un tercio de los impuestos más altos sobre los combustibles para motores se reinvierten medidas distributivas compensatorias y de promoción de la eficiencia energética. Más tarde, y para afianzar la línea a

³⁴⁹ GAGO, A. & LABANDEIRA X., «El informe Mirrlees...» *Op. Cit.* p. 12.

³⁵⁰ *Ibidem*, p. 13.

³⁵¹ AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE, «Recent developments in the use of environmental taxes in the European Union» en *Environmental issue report*, 1 (2000), p. 3.

seguir en esta RFV, se aprueba por el en el Parlamento un proyecto de ley de reorganización del sistema fiscal que introduce un impuesto al carbono que se usaría principalmente para financiar un sistema de energía renovable y fomentar el medio ambiente. especialmente para la difusión de tecnologías bajas en carbono como se revisará más adelante³⁵².

2.4.1. Descarbonización y tributación en la fiscalidad ambiental danesa.

Junto con países como Suecia, Noruega, Finlandia y los Países Bajos, Dinamarca puede verse como parte de una primera ola de países que avanzaron hacia un uso integral de impuestos ambientales y una reforma fiscal verde a finales de los años ochenta y principios de los noventa.

A pesar de una temprana adopción del principio de quien contamina paga en la primera Ley Nacional de Protección Ambiental de 1973, Dinamarca no tenía ninguna tradición particular de implementar impuestos ambientales.

La principal razón por la que se impusieron nuevos impuestos al consumo de energía, a finales de la década de 1970 fue principalmente fiscal, con el objetivo principal de reducir un déficit vertiginoso en la balanza de pagos nacional. Además de un impuesto existente sobre la gasolina desde 1917, se introdujeron nuevos impuestos sobre la electricidad, el petróleo y el gas. Que estos también pudieran funcionar a favor de una mayor eficiencia energética se consideró simplemente una ventaja adicional. Con el fin de asegurar la competitividad internacional y el empleo, se decidió eximir a todas las empresas registradas de IVA de los impuestos sobre la energía³⁵³.

Los nuevos impuestos a la energía se incrementaron considerablemente en 1986. El impulsor nuevamente fue principalmente fiscal, esta vez impulsado por una caída en los precios mundiales del combustible. Debía prevenirse un déficit en

³⁵² GAGO, A. & LABANDEIRA X., «El informe Mirrlees...» *Op. Cit.* p. 14.

³⁵³ KLOK, J., LARSEN, A., DAHL, A., & HANSEN, K., « Ecological Tax Reform in Denmark: history and social acceptability» en *Energy Policy*, 34 (2006), p. 905.

la balanza de pagos nacional que surgiría con un aumento en los niveles de consumo nacional.

Asimismo, otro de los motivos del aumento del impuesto a la energía fue la necesidad de asegurar la rentabilidad de algunas grandes inversiones públicas realizadas en gas natural y generación combinada de calor y electricidad. Las empresas quedaron nuevamente totalmente exentas de los nuevos impuestos, y en cuanto al impuesto aumentaron, al igual que el gas natural y la calefacción urbana³⁵⁴.

Finalmente, esta vez el gobierno también tuvo en cuenta los efectos sociales adversos de los impuestos indirectos, al introducir una pequeña reducción en la tarifa de la electricidad utilizada para calefacción doméstica.

Por lo tanto, la reforma fiscal danesa, a diferencia de Alemania y Francia, da comienzo en los años 1993-1994, aplicando los tributos ambientales, en primer lugar, a los hogares y en segundo lugar a las empresas. Esta reforma se basaba principalmente en tres principios:

1. En modificar la estructura vigente del sistema fiscal para proteger el medio ambiente y aumentar el empleo mediante la reducción de las contribuciones sociales de las empresas. Se modificó el tributo sobre las emisiones de CO₂ y se crearon dos nuevos tributos, un gravamen sobre las emisiones de SO₂ y otro sobre la energía procedente del gas natural.
2. Evitar la pérdida de competitividad internacional de las empresas danesas, fundamentalmente en el sector del acero.
3. Reducir los tipos impositivos y aumentar las deducciones al impuesto de renta, para alcanzar los siguientes objetivos: fomentar las inversiones de las familias y empresas en ahorro energético; promover la sustitución de la calefacción eléctrica por un sistema más respetuoso del medio ambiente; disminuir las contribuciones sociales para reducir el costo de la mano de obra y aumentar el

³⁵⁴ Ibidem, p. 906.

empleo, y reintegrar a las empresas pequeñas con mayor eficiencia energética parte de los tributos ambientales³⁵⁵.

Además de los impuestos ambientales sobre emisiones y productos particulares, también hubo un amplio interés político en extender el uso de impuestos más grandes relacionados con el medio ambiente, por ejemplo, sobre energía y agua. Así, como parte de su estrategia para estar a la altura del objetivo nacional de reducción de CO₂, el gobierno había declarado su intención de reestructurar los impuestos energéticos existentes para reflejar mejor las consideraciones ambientales e introducir nuevos impuestos sobre el CO₂ en el consumo de energía de los hogares y las empresas. Además del interés ambiental generalizado en los impuestos más grandes relacionados con el medio ambiente, también había, en ese momento, un importante impulsor fiscal. El desempleo, al igual que los problemas ambientales, fue uno de los temas que suscitó los niveles más altos de preocupación popular en ese momento. En los ministerios centrales de Finanzas e Impuestos se había reconocido que la recuperación de la recesión de la década de 1980 no estaba reduciendo el nivel de desempleo entonces crónicamente elevado. Para mantener la austeridad fiscal, eran necesarias más reformas regulatorias y estructurales. En este sentido, el gobierno había asignado un comité de expertos con la tarea de formular planes para una reforma fiscal general.

Ahora se consideraba que un uso extendido de impuestos "verdes", incluidos los impuestos sobre el CO₂, era una forma conveniente de crear nuevos ingresos públicos que permitirían una reducción general de los niveles superior e inferior de los impuestos sobre la renta, recompensando la contribución de los que más ganan, mejor e impulsar el empleo de bajos ingresos.

Como se ha mencionado anteriormente, en los países que más utilizan impuestos medioambientales suelen ser los escandinavos. Dinamarca depende de estos impuestos más que cualquier otro país, con alrededor del 5% del PIB y el 10%

³⁵⁵ LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J., «La reforma fiscal ecológica en la Unión Europea: antecedentes, experiencias y propuestas» en *Revista de economía institucional*, (8) 15, (2006), p. 329

de los ingresos fiscales totales recaudados en forma de impuestos ambientales. Asimismo, cuenta con una recaudación de 11 millones de euros según los datos recogidos por Eurostat en el año 2016³⁵⁶.

En cuanto a los orígenes de la imposición ambiental, nos debemos remontar al año 1992, con la aprobación de la denominada tasa energética, que en un principio sólo gravaba el consumo doméstico, pero más tarde se extendió a la aplicación del consumo industrial.

Esta tasa se extiende al consumo de todo tipo de combustible fósil, ya sea gas natural, petróleo o carbón, si bien es cierto que también recoge una serie de exenciones parciales y reintegros para aquellos sectores ya afectados por el mercado de emisiones y la parte de la industria con un elevado consumo de energía.

Además, quedan excluidos de imposición aquellos productos energéticos que se usan en las naves de pesca, comerciales o aeronaves y los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad, así como aquellos brindados a los diplomáticos o a las organizaciones internacionales, los producidos y consumidos por la refinerías, el diésel ultraliviano y el gas utilizado en el transporte público, el carbón y la leña usada en las embarcaciones o trenes a vapor, los carburantes usados como propulsores en los motores o calefacción³⁵⁷.

Desde el año 2016, Dinamarca tiene los precios de electricidad más altos para los hogares y los impuestos más altos sobre la electricidad doméstica de toda Europa. La proporción de impuestos en los precios de la electricidad en la industria y los hogares en 2016 fue del 35 % y del 64 % respectivamente. Los datos de los dos ítems en otros dos países nórdicos fueron 1% y 39% en Suecia, y 20% y 38% en Noruega, respectivamente.

Por lo tanto, la fiscalidad excesiva es una de las causas del alto precio de la electricidad en Dinamarca. Además, los altos precios de la electricidad de

³⁵⁶ ABDULLAH S. & MORLEY B., «Environmental taxes and economic growth: Evidence from panel causality tests», en *Energy Economics*, 42 (2014), p. 31.

³⁵⁷ ALFANO, R., BILLARDI, C., BOURGET R., BISOGNIO M. & TOMO A., «Medidas fiscales y medioambientales: principios UE y su concreta aplicación en algunos países europeos en tema de imposición sobre las emisiones de CO₂», en *Protección del Medio Ambiente. Fiscalidad y otras medidas del Derecho al Desarrollo*, 2019, p. 369.

Dinamarca se deben a los altos costes de producción y los altos impuestos. También sugirieron que Dinamarca debería realizar una reducción de impuestos para su industria de energía renovable. Esta sugerencia de política coincide con la propuesta ambientalista de libre mercado de reducción de impuestos³⁵⁸.

La tributación del IVA de Dinamarca desde 1978 hasta el presente se aplica a todos los productos energéticos. Dado que el IVA danés se reembolsa con fines comerciales, no se incluye en los precios que se muestran para los sectores industrial y de generación de electricidad y combustibles de automoción para uso comercial. Por lo tanto, los impuestos daneses relacionados con las energías renovables y la electricidad deben calcularse por separado.

En cuanto a los datos sobre los impuestos sobre la electricidad en los hogares de Dinamarca de 2009 a 2019 muestran que desde 2009, la proporción de impuestos sobre la electricidad doméstica ha sido superior al 55 % y ha estado en una tendencia ascendente gradual desde entonces. En 2019, la proporción de los impuestos sobre la electricidad de los hogares llegó al 88,4 %, proporción mucho más elevada que la del IVA en los últimos años.

Además, Dinamarca tiene otros impuestos relacionados con la energía, como el impuesto sobre el aceite mineral, el impuesto sobre el CO₂, el impuesto sobre el óxido de nitrógeno, el impuesto sobre el azufre, el impuesto sobre el gas natural y el impuesto sobre el carbón. Los impuestos se han convertido en una pesada carga para los consumidores daneses de electricidad. Otro marcado contraste indicó que los consumidores daneses pagan los precios más altos entre los países de la Agencia Internacional de la energía, mientras que los consumidores noruegos, que están conectados al mismo mercado de electricidad, pagan los precios más bajos en la comparación de la Agencia internacional de la energía. La condición geográfica de Dinamarca ya ha hecho que la energía hidroeléctrica sea económica en Noruega y que la generación térmica sea más costosa en el resto de la región nórdica.

³⁵⁸ HONGSONG WANG, W., MORENO-CASAS, V. & HUERTA DE SOTO, J., «A Free-Market Environmentalist Transition toward Renewable Energy: The Cases of Germany, Denmark, and the United Kingdom», en *Energies*, 14 (2021), p. 12.

En cuanto a la imposición ambiental sobre vehículos, en Dinamarca se exige una tasa de circulación que varía en función del consumo de combustible del vehículo. Así las tarifas aplicables oscilan entre los 80€ para aquellos vehículos que alcanzan el menos 20 km/l; a los 2700€ para aquellos que alcancen o superen los 4,5 km/l; en los casos de vehículos diésel, las tarifas oscilan entre los 30 € para los que superen los 32,1km/l y hasta 4000€ para aquellos que superen los 5,1 km/l³⁵⁹.

Además, a los vehículos le son de aplicación otras tasas como la aplicable a vehículos a partir del 2010 que no apliquen filtros antipartículas o la tasa aplicable en vehículos diésel en función del índice de precios netos promedio de los dos últimos años o una tasa adicional a aquellos vehículos pesados de más de 12 toneladas.

En cuanto al aumento de los impuestos al carbono, no es un camino fácil, pero Dinamarca acaba de demostrar con su reforma fiscal verde que se puede hacer. Líder desde hace mucho tiempo en la política de mitigación climática, Dinamarca ya ha reducido drásticamente sus emisiones territoriales. La mitad de su electricidad proviene de la energía eólica y un 25% adicional proviene de la bioenergía³⁶⁰.

Las herramientas de la política climática de Dinamarca incluyen un impuesto al carbono, como se ha visto anteriormente, introducido ya en 1992. El impuesto al carbono está fijado actualmente en 24 €/tCO₂ y se aplica al transporte y a la calefacción no urbana, es decir, al 35 % de las emisiones de GEI. Dinamarca también participa en el Sistema de Comercio de Emisiones de la UE, que cubre las industrias de generación y fabricación de energía, es decir, el 26% de las emisiones de GEI. Las instalaciones de estos sectores deben comprar permisos de carbono, salvo que reciban derechos gratuitos. Los generadores de energía no obtienen derechos de emisión gratuitos, mientras que las industrias manufactureras obtienen el 30 % de sus permisos de forma gratuita, lo que beneficia principalmente a los grandes emisores de refinación de petróleo, cemento, ladrillos y vidrio. El transporte por

³⁵⁹ Ibidem, p. 13.

³⁶⁰ ALBERTSEN, L. H., ANDERSEN, M., BOSCÁN, L. R. & SANTOS A., «Implementing dynamic electricity taxation in Denmark», en *Energy Policy*, 143 (2020), pp. 5-6.

carretera también está sujeto a varios impuestos especiales sobre el combustible, lo que da como resultado un precio efectivo del carbono de 197,7 € por tCO₂.

Además, la OCDE estima que el 39% de las emisiones de carbono de Dinamarca por el uso de energía tenían un precio superior a 60 € por tCO₂ en 2021, el nivel que se considera necesario en 2020 para alcanzar los objetivos del Acuerdo de París. Estos valores son mejor que la media del resto de países de la OCDE/G20, pero menos notable que en los países con mejor desempeño, como otras naciones nórdicas, Suiza o Francia³⁶¹.

El acuerdo político anunciado el 24 de junio de 2022 implica un gran aumento en los impuestos al carbono pagados por empresas ubicadas en Dinamarca. Las empresas fuera del mercado de emisiones de la Unión, verán aumentar su impuesto al carbono del nivel actual de 24 € por tCO₂ a 100 € en 2030, uno de los niveles más altos actualmente en el mundo, aparte de Suecia, Liechtenstein y Suiza. Se espera que las empresas cubiertas por el mercado de emisiones de UE paguen un total de 150 € por tCO₂, esta cifra es el resultado de sumar el impuesto al carbono más el precio asignado por el mercado de emisiones. Otras medidas en el paquete incluyen nuevos programas de gasto para facilitar la transición energética y créditos fiscales, como la depreciación acelerada para inversiones verdes³⁶².

Analizando los datos aportados por el PE, el gobierno danés atribuye el impacto económico del plan nacional de recuperación y resiliencia de Dinamarca a la reforma fiscal verde, que comprende el 35% de los recursos totales. Además, la reforma fiscal verde también explica los efectos negativos a corto plazo con la bajada del PIB en los años 2024 y 2025 derivada de la ventana de inversión de la reforma, que incentivará a las empresas a adelantar inversiones en 2021 y 2022, aumentando así los valores del PIB³⁶³.

³⁶¹ RAFATY, R., DOLPHIN G., & PRETIS, F., «Carbon pricing and the elasticity of CO₂ emissions», en *Cambridge Working Paper in Economics*, 20116 (2020), pp. 4-6.

³⁶² COUNCIL ECONOMIC POLICIES, «Denmark's Green Tax Reform: G20 Countries Should Take Notice», (2022) <https://www.cepweb.org/denmarks-green-tax-reform-g20-countries-should-take-notice/> Consultado el día 25 octubre 2022.

³⁶³ JENSEN, L., & THOMASSEN N., «Denmark's National Recovery and Resilience Plan» en *Next Generation EU (NGEU) delivery-How are the Member States doing?*, (2022), p. 4.

El sistema tributario es uno de los instrumentos más eficientes para crear incentivos encaminados a que ciudadanos y empresas reduzcan las emisiones de GEI. Sin embargo, la reforma fundamental del sistema tributario no se hace de la noche a la mañana.

Es por eso que una amplia coalición parlamentaria, compuesta por tres cuartas partes del parlamento danés, ha llegado a un acuerdo políticamente vinculante para promulgar una reforma fiscal verde en dos fases. La Fase 1 dará los pasos iniciales para redirigir los impuestos energéticos actuales hacia las emisiones de CO₂, al tiempo que proporcionará incentivos para anticipar inversiones verdes y digitales. La Fase 2 reescribirá fundamentalmente el código tributario mediante la introducción de un impuesto amplio sobre todas las emisiones de GEI, incluidas las emisiones no relacionadas con la energía en el sector agrícola. La ambición es que la segunda fase sea el factor determinante en la entrega de una reducción del 70 por ciento en las emisiones danesas en 2030.

Los demás componentes de la reforma del impuesto verde deben verse en contexto: el aumento del impuesto a las emisiones en la industria en la primera fase de la reforma del impuesto verde, y la ambición política ampliamente arraigada de implementar un impuesto al carbono uniforme en toda la economía en la segunda fase, envía un fuerte mensaje a los participantes del mercado de que ahora es el momento de dejar las actividades de emisión de carbono.

Para proporcionar a las empresas el incentivo y la oportunidad de acelerar esta transición y prepararse para un impuesto al carbono de este tipo, la reforma fiscal verde incluye deducciones fiscales para la distribución anticipada de inversiones verdes. Los fuertes incentivos para que las empresas inviertan de inmediato en tecnologías verdes y digitales ayudarán simultáneamente a Dinamarca a recuperarse de la recesión derivada de la crisis de la COVID-19. Esto dará lugar a una mayor demanda y un aumento del empleo, así como a una reducción de las emisiones de GEI y una mayor digitalización de la sociedad danesa.

La primera fase de la reforma fiscal verde reducirá las emisiones de GEI en 0,5 Mt para 2030. Esto se debe al aumento de los impuestos sobre la energía fósil de proceso de las industrias.

La intención es que este aumento inicial en los impuestos sobre la energía fósil se centre directamente en el contenido de CO₂ de los diferentes combustibles fósiles antes de que la Reforma Fiscal Verde pase a la segunda fase.

Para facilitar la transición de las empresas a la energía limpia y aumentar el potencial de crecimiento, la reforma fiscal también implica una mayor deducción fiscal para las empresas que invierten en costes de capacidad, tecnología y software.

La ventana de inversión no incluirá maquinaria que funcione con combustibles fósiles para garantizar una transición ecológica de la industria. Esto impulsará el potencial de crecimiento y la creación de empleo de las empresas, al tiempo que alentará a las empresas a invertir en nuevo hardware y tecnología que pueda reducir las emisiones a largo plazo.

Para la segunda fase de la Reforma Fiscal Verde, se ha establecido un grupo de expertos, que dibujará la hoja de ruta para la próxima fase de impuestos sobre el CO₂ de manera coherente con la protección de la competitividad, el equilibrio social y la minimización de fugas. Es la ambición a largo plazo hacer una reforma fiscal integral con un impuesto CO₂ alto y uniforme en todas las emisiones, pero requerirá un importante trabajo de desarrollo, especialmente en lo que respecta a las emisiones que actualmente no están sujetas a impuestos³⁶⁴.

Del estudio de cada uno de los modelos revisados, sugiere que la crisis del coronavirus ha provocado una crisis económica en muchos países. Al diseñar políticas de recuperación económica, los formuladores de políticas deben evitar los errores del pasado y, en lugar de crear compensaciones entre los objetivos a corto y largo plazo, deben encontrar sinergias entre ellos. La descarbonización de la economía es compartida por todos los condados y brinda oportunidades de inversión en muchos sectores para asegurar el empleo y avanzar tanto en la recuperación económica como en la mitigación del cambio climático. Si bien los gastos públicos actuales se financian con deuda, el gobierno debe considerar los impuestos ambientales y la eliminación de los subsidios perjudiciales para el medio ambiente como fuente de financiamiento y apoyo para una economía baja en

³⁶⁴ MINISTRY OF FINANCE, *Denmark's Recovery and Resilience Plan*, 2021, pp. 24-25.

carbono. El análisis de las políticas de recuperación hasta el momento sugiere que muchos países aún se están perdiendo las oportunidades económicas y ambientales asociadas con una recuperación verde³⁶⁵.

2.4.2. Energía y tributación en la fiscalidad ambiental alemana.

En medio del discurso europeo sobre el desarrollo legal de la protección ambiental, la discusión sobre el logro de los objetivos ambientales a través del derecho tributario tuvo lugar en Alemania en paralelo con la inclusión de la protección ambiental en la Ley Fundamental. Además de la inserción de mecanismos tributarios y la reestructuración de algunos tipos de impuestos para garantizar la mejora de la protección ambiental, Alemania hizo uso del modelo clásico de tributación ambiental, es decir, los impuestos ambientales, basado en la teoría tributaria de Pigou, pero con una peculiaridad, vinculando los ingresos derivados de estas figuras al sistema social, convirtiéndose en un impuesto final.

Esto llevó al inicio de importantes debates a principios de la década de los 90 sobre la reforma del sistema tributario siguiendo criterios ecológicos a nivel constitucional.

El enfoque de la reforma fue poner el sistema tributario más intensamente al servicio de la protección del medio ambiente. Por lo tanto, se desarrolló entonces en torno al objetivo de trasladar, de manera parcial, neutra y a largo plazo, la carga tributaria del factor de producción o trabajo o recursos naturales, conduciendo a un incremento en el uso de la energía como respuesta al problema central del sector energético.

Asimismo, la introducción de estos impuestos ambientales en la reforma fiscal fue sometida a control de constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional Federal Alemán como recurso constitucional contra la violación de los derechos fundamentales.

Por lo tanto, los impuestos ambientales en Alemania en función de lo propuesto por Pigou, gravan a las personas que causa una externalidad negativa,

³⁶⁵ BÄRH., RUNKEL M. & SCHLEGELMILCH K., «Promoting a green economic recovery from the Corona crisis», en *Environmental Taxation in the Pandemic Era*, p. 76.

gravando así las actividades contaminantes de tal manera que el impuesto simula el precio del consumo o uso de bienes ambientales en forma de productos o emisiones, incluyendo los costes de degradación ambiental en las decisiones del agente económico, provocando la reducción de las actividades contaminantes a un nivel óptimo, es decir, son impuestos con la finalidad extrafiscal de proteger el medio ambiente³⁶⁶.

La constitucionalidad de las normas extrafiscales en el derecho tributario o de la intervención estatal a través de impuestos para influir en el comportamiento, ya no es controvertida en Alemania y se basa en la admisibilidad general de la intervención estatal en la economía para proteger el mercado y garantizar a las personas una existencia digna, entre otros derechos fundamentales. Además, la extrafiscalidad de los impuestos está expresamente permitida en el art. 3, I, del Código Tributario alemán, cuando establece que la recaudación de ingresos puede ser un objetivo secundario del impuesto, aunque siempre debe estar presente.

Por consiguiente, los impuestos extrafiscales tuvieron respaldo constitucional confirmada en varias ocasiones por el Tribunal Constitucional Alemán³⁶⁷, en cuanto confirma que los impuestos ambientales justifican una carga general, que se impone a todos aquellos que realizan el hecho imponible, y por su recaudación independiente de cualquier contraprestación individual generando ingresos para financiar las actividades públicas.

Así el legislador alemán optó por la figura impositiva del impuesto frente a otra como las tasas o contribuciones especiales, pues a pesar de ser buenos instrumentos para frenar comportamientos, son la contrapartida de un servicio público, determinado e individualizado del Estado limitándole como instrumento protector del medio ambiente

La reforma verde alemana se desarrolló sobre la promulgación de cuatro leyes a lo largo del periodo comprendido entre 1999 y 2006. La primera de ellas la

³⁶⁶ KLUTH, W., «Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana», en *Fiscalidad ambiental*, 1998, p. 198.

³⁶⁷ Véase, Bundesverfassungsgericht, 1973, Stabilitätsszuschlag, BVerfGE 36, pp. 66-72; Bundesverfassungsgericht, 2004, Ökosteuern, BVerfGE 110, p. 274.

Ley para el Inicio de la Reforma Fiscal Ecológica³⁶⁸, la Ley para la Continuación de la Reforma Fiscal Ecológica³⁶⁹, Ley para el Desarrollo de la Reforma Fiscal³⁷⁰ y la Ley del Impuesto sobre la Energía³⁷¹. Estas leyes crearon el impuesto a la electricidad y cambiaron paulatinamente, según criterios ecológicos, el antiguo impuesto al petróleo, reemplazándolo finalmente en 2006 por el impuesto a la energía de acuerdo con las directivas de la UE.

Esta reforma tributaria ambiental comenzó con la nivelación de los impuestos sobre el gasóleo de calefacción y los carburantes de carretera, además de introducir un impuesto sobre la electricidad. Más tarde se aumentaron el impuesto existente sobre el gasóleo ligero de calefacción y el impuesto sobre el gas natural. Por lo tanto, la reforma fiscal verde alemana, a diferencia de la reforma fiscal verde producida en Dinamarca, se centra principalmente en el gravamen de la energía y combustible.

En principio, la reforma fiscal ambiental alemana estaba diseñada para ser neutral en términos de ingresos excepto por una cantidad pequeña, aunque creciente, que se usa para un programa para promover las energías renovables. El ingreso restante se usa para una reducción gradual en las contribuciones de pensiones legales en términos iguales para empleadores y empleados.

La reforma tributaria ecológica trajo consigo, teniendo en consideración estrategias político-ecológicas, un extenso catálogo de exoneraciones tributarias, recogidos en el art. 45 y ss. de la Ley sobre el Impuesto de la energía, en forma de condonación, devolución y compensación del impuesto. Paralelamente a su función extrafiscal, el impuesto a la energía mantuvo su relevancia fiscal para el presupuesto. Sus ingresos van, por regla general, al presupuesto público, pero una parte específica se destina al sector vial, según el art. 1 de la Ley de financiación de estructuras viales y el art. 3 de la Ley de financiación del tráfico. Además, los ingresos correspondientes al incremento de tarifas desde la primera reforma ecológica deben tener como objetivo, a través de la Ley de Presupuesto, la

³⁶⁸ Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform, Vom 24. März 1999.

³⁶⁹ Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform, Vom 16. Dezember 1999.

³⁷⁰ Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform, Vom 23. Dezember 2002.

³⁷¹ Gesetz zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes, Vom 15. Juli 2006

reducción de las cotizaciones sociales. Además, las tasas impositivas se incrementan periódicamente para garantizar la recaudación.

El impuesto a la electricidad se basó en el modelo de tributación del CO₂ propuesto por la UE e instituido como un impuesto al consumo. El hecho imponible es la generación de energía eléctrica y los contribuyentes son aquellos proveedores de energía eléctrica o el productor, pero la carga tributaria puede ser, y normalmente es repercutida al consumidor final.

Por lo tanto, el fundamento de este impuesto fue proteger el medio ambiente y fomentar el uso de energías limpias, puesto que la electricidad generada exclusivamente a partir de fuentes renovables está exenta del impuesto. Sus ingresos se destinan íntegramente al sistema social. Sin embargo, el uso de los ingresos obtenidos del impuesto a la electricidad y parte del impuesto a la energía para reducir las contribuciones sociales no estaba expresamente previsto en las leyes tributarias, sino que tuvo lugar en el proceso legislativo y es un deber del legislador presupuestario³⁷².

Respecto a los efectos que estos impuestos podían causar sobre la competitividad de las empresas alemanas en el comercio exterior, la industria o el sector agrícola que se mostraban más vulnerables por la aplicación de estas figuras, contaban con la aplicación de una devolución del impuesto pagado a través de una compensación anticipada, es decir, a través del descuento del monto del impuesto de electricidad al pagar la retención.

Asimismo, el aumento de los impuestos sobre la calefacción y los combustibles como parte de la reforma fiscal ecológica, así como la creación del nuevo impuesto sobre la electricidad, dieron lugar a diversos aumentos de precio en relación con el contenido energético, primero la electricidad, seguida de la gasolina y el diésel. Sin embargo, los combustibles en particular estaban sujetos a impuestos relativamente altos incluso antes de la introducción de la reforma fiscal ecológica. Los aumentos correspondientes al periodo 1999 a 2003 representan el

³⁷² MATTEI, J. & NORIEGA MATIAS, J. L., «Germany's ecological tax reform as paradigm to Brazil», en *Veredas do Direito Belo Horizonte*, 34 (2019), pp. 208-210.

23% de las tasas impositivas energéticas actuales para la gasolina y el 33% para el diésel³⁷³.

No obstante, cabe señalar que los tipos aplicables del impuesto sobre la energía para la calefacción y los combustibles mencionados y el impuesto sobre la electricidad no se han incrementado desde 2003.

Como consecuencia del aumento generalizado de precios, la carga real de la reforma fiscal ecológica ha disminuido desde 2003. En los últimos años, se han discutido en Alemania varios conceptos para reformar impuestos y recargos sobre diversas fuentes de energía. Muchos de ellos pueden verse como sugerencias para un mayor desarrollo de la reforma tributaria ecológica. Las diferentes cargas sobre las diferentes fuentes de energía descritas anteriormente son el trasfondo de muchas propuestas de reforma. Esto puede conducir a efectos de dirección distorsionados y dificultar la implementación de ahorros de energía y reducciones de emisiones económicamente eficientes³⁷⁴.

En cuanto a los incentivos para adoptar medidas apropiadas son comparativamente más bajos en el sector eléctrico, especialmente en el sector de la calefacción, que hasta la fecha no se ha visto relativamente afectado. Como resultado, la fiscalidad actual de la energía apenas ofrece incentivos para el cumplimiento de los objetivos políticos de naturaleza ambiental, es decir, para el uso más flexible y energéticamente eficiente de energías renovable en el sector de la calefacción.

Una reforma de la fiscalidad de la energía también podría eliminar los efectos distributivos no deseados. Así los hogares de bajos ingresos se ven afectados de manera desproporcionada por los altos precios de la electricidad, mientras que la carga del combustible tiene un efecto menos regresivo. En este contexto, algunas propuestas, de las cuales también se enfocan en opciones alternativas de financiamiento para la electricidad a partir de energías renovables, motivado por

³⁷³ KEMFERT, C., WOLF-PETER, S., WÄGNER, N. & ZAKLAN, A., «Umweltwirkungen der Ökosteuer begrenzt, CO₂-Bepreisung der nächste Schritt», en *Econstror*, (2019), p. 217.

³⁷⁴ BEUERMAN, C. & SANTARIUS, T., « Ecological tax reform in Germany: handling two hot potatoes at the same time» en *Energy Policy*, 34 (2006), p. 922.

consideraciones político-económicas, particularmente en relación con el debate político sobre el recargo energético³⁷⁵.

Al considerar realizar una reforma fiscal, los políticos deben estar atentos a toda la combinación de instrumentos. Una reforma que grave más los combustibles fósiles y reduzca el gravamen y el recargo sobre la electricidad podría no solo reducir el consumo de combustibles fósiles como complemento y otros instrumentos de protección del clima, sino también hacer que la energía eléctrica se utilice más en todas las áreas de uso. Esto podría contribuir a alcanzar los objetivos de la transición energética y la protección del clima.

Las propuestas de reforma discutidas se pueden clasificar en tres grupos. El primer grupo incluye enfoques para precios más altos y más basados en el CO₂ de los combustibles fósiles para calefacción y combustibles, así como para la generación de electricidad.

En particular, esto incluye la introducción de un componente adicional de CO₂ en el impuesto a la energía. En el caso de los combustibles, esto está relacionado en parte con la abolición de los beneficios del impuesto a la energía para el combustible diésel.

En un segundo grupo de propuestas, esto se combina con una reducción de los precios de la electricidad para los consumidores finales. Esto podría provocar en un equilibrio de la carga fiscal sobre las diversas fuentes de energía.

Una abolición profunda del impuesto a la electricidad podría contribuir a esto. De esta manera, se revertiría un elemento de la reforma tributaria ecológica de 1999. Alternativamente, se está discutiendo una reducción en el recargo energético, o incluso su abolición completa como parte de un método de financiación fundamentalmente modificado. En algunas propuestas, esto afecta, sólo a la parte del gravamen, que es el llamado financiado por un reglamento especial de nivelación que alivia la carga de las empresas con altos costes de electricidad o empresas intensivas en comercio.

³⁷⁵ DERTINGER, A. & WOLF-PETER, U., «Ansätze zur Umgestaltung von Abgaben und Umlagen auf Strom sowie Heiz- und Kraftstoffe», en *Econstor*, 129 (2019), pp, 3-4.

Se sugirió que la pérdida de ingresos del impuesto a la electricidad y la omisión de aportes al financiamiento de la EEG compensado por ingresos adicionales de una fiscalidad más fuerte y más basada en el CO₂ de la calefacción y los combustibles.

Un tercer enfoque va un paso más allá y prevé una realineación fundamental e intersectorial de los impuestos y recargos que esté consistentemente orientada al contenido de CO₂ de las fuentes de energía. En el caso de los combustibles, se podría cobrar un componente de infraestructura adicional para el financiamiento de la infraestructura del transporte por carretera³⁷⁶.

2.4.3. Contaminación y tributación en la fiscalidad ambiental francesa.

La preocupación por el medio ambiente dio lugar a una ola de constitucionalización a partir de la década de 1970 en Suecia, Portugal, España que se aceleró en la década de 1990 a Colombia, Perú, Argentina, Alemania, Ghana, México, etc.

La Constitución francesa consagró la ley ambiental en el año 2005, pero esto no impidió la creación de disposiciones legislativas en esta materia. El primer impuesto ambiental aparece así en la Ley de 16 de diciembre de 1964 por la que se estableció un sistema de tasas vinculadas al uso del agua y su contaminación.

También se encuentra el Decreto de 13 de febrero de 1973 que estableció un impuesto extrafiscal sobre transportes aéreos que debían pagar los pasajeros, así como la ley de 10 de julio de 1976 relativa a la protección de la naturaleza. La importante Ley Barnier de 1995, que introduce en particular los artículos L.110-1 y 2 del Código de Medio Ambiente, ha sido durante mucho tiempo la principal referencia en este ámbito³⁷⁷.

Y no es para menos, pues el valor ahora constitucional del DS, y las medidas tributarias resultantes, chocan con la solidez y antigüedad del principio

³⁷⁶ KEMFERT, C., «Deutschland bis 2050 CO₂-neutral? Der Weg dorthin muss noch gefunden werden», en *Econstor*, 21 (2019), p. 388.

³⁷⁷ BOUSTA R., «Le développement durable s'impose difficilement : réflexions autour de la fiscalité environnementale française», en *Protección del Medio Ambiente. Fiscalidad y otras medidas del Derecho al Desarrollo*, 2019, p. 419.

constitucional de igualdad ante los impuestos extraído del artículo 13 de la Declaración de Derechos Humanos y Ciudadanos. Esto implica que cada ciudadano contribuye a los gastos públicos sólo en función de su capacidad de pago, y no del daño causado al medio ambiente. Es cierto que el Consejo Constitucional ha admitido la posibilidad de excepciones a este principio por motivos de interés general de protección y conservación del medio ambiente, y sólo si dicha excepción guarda una relación racional con este objetivo.

En cuanto a la consideración de tributos medioambientales en la legislación francesa determina que un impuesto ambiental se caracteriza por su acción sobre los costes de actividades o los precios de productos que tienen un efecto negativo sobre el medio ambiente, es decir, la internalización de la externalidad negativa.

Los impuestos medioambientales son impuestos en el sentido de la contabilidad nacional, es decir, pagos obligatorios sin contraprestación a las administraciones públicas o instituciones europeas. La base imponible es una unidad física, o una aproximación de una unidad física, de algo que tiene un impacto negativo específico y comprobado en el medio ambiente³⁷⁸.

Todos los impuestos medioambientales representaron 49 700 millones de euros en 2016 según Eurostat, es decir, el 2,2 % del PIB (y el 4,9 % de todos los impuestos y gastos sociales). Esta proporción de impuestos medioambientales está aumentando en comparación con el pasado reciente con unos valores de 1,87 % del PIB en 2007 y 1,96% del total de ingresos fiscales generales.

La fiscalidad medioambiental francesa se basa en gran medida en el consumo de energía, en particular de los combustibles fósiles al igual que en Dinamarca y Alemania, tanto en el ámbito doméstico como industrial, estableciendo una serie de exenciones. Así, la mayor parte de la tributación correspondiente la adquieren los hogares, en línea con las prácticas de los países más grandes de la UE³⁷⁹. Si bien

³⁷⁸ Así lo pone de manifiesto el INSTITUT NATIONAL DE LA STATISTIQUE ET DES ÉTUDES ÉCONOMIQUES <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c2234> Consultado el día 27 de septiembre 2022.

³⁷⁹ COMITE POUR L'ÉCONOMIE VERTE, *Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022?*, 2022, p. 12.

la tendencia de la reforma fiscal verde se ha desarrollado en mayor medida en el campo de las emisiones.

Como se ha mencionado anteriormente, en Francia, ya en 1926, se introdujeron varios impuestos de carácter medioambiental tales como el impuesto sobre los suministros eléctricos de baja y media potencia y el impuesto sobre la recogida de residuos domésticos. Otro ejemplo es el impuesto extrafiscal sobre los productos derivados del petróleo introducido en 1944.

Con el tiempo, los ejemplos se multiplican. Así, con motivo de la Ley de Hacienda de 1999 se introdujo el famoso impuesto general sobre actividades contaminantes (TGAP), como la producción de aceites usados o la explotación de instalaciones calificadas como peligrosas o contaminantes. El artículo 1011 bis del Código General Tributario introduce un impuesto adicional al de los certificados de circulación de vehículos de pasajeros en función de la cantidad de CO₂ emitido por kilómetro. No obstante, el mismo artículo prevé ayudas económicas para la adquisición de vehículos no contaminantes³⁸⁰.

En la actualidad la imposición ambiental francesa se constituye, entre otros, por el impuesto general sobre las actividades contaminantes, que su vez está compuesto por otros impuestos que gravan ciertos productos o instalaciones que inciden en el medio ambiente entre los que se encuentra el impuesto sobre los productos que grava la elaboración de una serie de productos concretos como pueden ser lubricantes, aceites, detergentes, etc., el impuesto sobre las emisiones que gravan las cantidades de emisiones de sustancias contaminantes como el sulfúrico, o el impuesto sobre las instalaciones que grava ciertas instalaciones así como el deshecho de residuos³⁸¹.

Respecto a la fiscalidad energética francesa se centra principalmente en la tasa de consumo que se aplica a distintos productos energéticos. En primer lugar, la Tasa sobre productos petroleros, en adelante TICPE, la Tasa sobre el gas natural, la Tasa sobre la electricidad, en adelante TICFE, y la Tasa sobre el carbón. De todas

³⁸⁰ BOUSTA R., «Le développement durable...» *Op. Cit.* p. 427.

³⁸¹ FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE INDUSTRIAS DE ALIMENTACIÓN Y BEBIDAS, «La fiscalidad medioambiental y la industria de alimentación y bebidas: tributos medioambientales en el Derecho Comparado de la Unión Europea» en *Ey building a better working world*, 2017, p. 14.

ellas la que obtiene una mayor recaudación es la TICPE, así en el año 2017 llegó a la cifra de 16,2 millones de euros.

El caso francés es de particular interés ya que fue la primera gran economía europea en desarrollar un mecanismo para internalizar los costes de las emisiones de GEI para enviar señales de precios de los combustibles fósiles, un movimiento que se consideró necesario para reducirlos. Con este fin, el gobierno ha introducido una forma de impuesto al carbono, la Contribution Climat-Énergie, dentro de la TICPE (taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques, un impuesto interno sobre el consumo de productos energéticos); esta cifra es esencialmente un precio de referencia para las emisiones de carbono, destinado a forzar cambios en los procesos de producción y decisiones de consumo que en última instancia conducirán a reducciones significativas en las emisiones.

Podría decirse, sin embargo, que el impuesto al carbono de Francia no cumple con este principio. El CCE es esencialmente un impuesto sobre las fuentes de energía que no están sujetas al esquema de comercio de emisiones de carbono, como la gasolina, en función de sus emisiones de CO₂. Por lo tanto, no es una nueva figura tributaria como tal, sino un componente adicional de impuestos existentes ya mencionados que permiten numerosas exenciones y/o reducciones para diferentes segmentos de consumidores³⁸².

En el momento de introducir el impuesto al carbono, el gobierno francés encontró obstáculos importantes para sus reformas fiscales, incluida la resistencia de las empresas que consumen mucha energía, como las acerías y los transportistas. Los principales desafíos consistían en evitar la doble imposición, es decir, impuesto al carbono frente a derechos de emisión, y el potencial de fuga de carbono y pérdida de competitividad de la industria. La solución implicó introducir un nuevo componente en los impuestos existentes. Esta estrategia permitió que la nueva figura impositiva (la CCE) se aplicara a las industrias no incluidas en el ETS y se incluyera en otras formas de impuestos.

³⁸² LARREA BASTERRA, M., FERNÁNDEZ GÓMEZ, J. & HERMANA R. Á. «La fiscalidad energética en Francia. El impuesto sobre el carbono», en *Cuadernos Orkestra*, 52 (2019), pp. 22-23.

El aumento resultante en los precios de la energía es, por lo tanto, visible para los consumidores. En ciertos contextos, esto puede generar oposición a la aplicación de dicha figura impositiva, como sucedió a finales del año 2018. De hecho, un aumento en el impuesto a los combustibles, especialmente al diésel, condujo al surgimiento de un movimiento de protesta contra las políticas económicas del gobierno de Macron.

Este movimiento llamado chalecos amarillos, fue desencadenado inicialmente por un aumento en el precio del diésel y la gasolina, debido al aumento en los precios internacionales del crudo y sus derivados. Este aumento se iba a complementar con el aumento del impuesto al carbono de los combustibles fósiles, lo que habría supuesto una subida de precios estimada de 3,9 céntimos de euro por litro de gasolina y 6,5 céntimos de euro por litro de gasóleo a partir del 1 de enero de 2019³⁸³.

Continuando con el análisis de la fiscalidad energética en Francia, el TCFE es un impuesto especial recaudado sobre el consumo de electricidad. Se aplica sobre la cantidad de electricidad consumida. Se añade una cantidad fija de impuestos al precio de la electricidad antes del IVA. TCFE en realidad se compone de tres impuestos: un impuesto nacional (CSPE) y dos impuestos locales (TCCFE y TDCFE).

El componente nacional CSPE, llamado TICFE desde 2016, se utiliza para financiar las obligaciones de servicio público en electricidad destinadas a garantizar los principios de igualdad entre los proveedores de electricidad. Más precisamente, CSPE cubre los subsidios a las energías renovables, la equiparación de costes entre territorios y las tarifas sociales de energía. Desde 2016, ya no es una contribución sino un impuesto que abunda en el presupuesto del Estado.

Los dos impuestos locales son específicos de cada ciudad y departamento respectivamente. Cada año, los consejos locales y departamentales deliberan sobre el valor de impuesto a aplicar dentro de un rango predefinido decidido por el

³⁸³ SAUJOT, M. & BERGHAMANS N., «Après le gel de la taxe carbone, quelles priorités pour la transition écologique?», en *IDDR SciencesPo Propositions*, 1 (2019), p. 2.

Estado. El valor exacto de TCFE entonces depende de la ubicación residencial de uno³⁸⁴.

En cuanto al IVA es un impuesto recaudado sobre el valor de la energía consumida. Se aplica tanto sobre el coste de la energía como sobre el montante de los impuestos especiales. En Francia dos tipos de IVA afectan a la energía. El tipo normal de IVA se aplica sobre el coste de la energía consumida. El tipo reducido de IVA se aplica sobre el coste de suscripción de electricidad y gas. El tipo normal era del 19,6% en 2012, y ha evolucionado hasta el 20% desde 2014. El tipo reducido es del 5,5%.

Por último, se encuentran CTA (Contribution au Tarif d'Acheminement) es un impuesto que se aplica tanto al consumo de electricidad como al de gas natural. CTA es un porcentaje de la parte fija de una tarifa que se aplica en la red de transporte y distribución. Representa alrededor del 2% de la factura anual de un hogar. Debido a que no es posible modelarlo directamente y porque representa solo una pequeña parte del gasto energético de un hogar³⁸⁵.

Otra de las figuras impositivas medioambientales dentro del sistema fiscal francés con mayor peso es la imposición sobre vehículos, con una finalidad disuasoria respecto de su uso. En esta materia, la principal figura es el impuesto regional sobre matriculación que representaba el 15% de los ingresos sobre imposición medioambiental del año 2014.

Existen cinco impuestos sobre la matriculación de vehículos:

- el impuesto fijo que se aplica a todos los vehículos terrestres, motorizados o no, sujetos a la obligación de matriculación;
- el impuesto regional sobre los vehículos terrestres de motor;
- los dos impuestos sobre los vehículos de turismo, a saber, el impuesto sobre las emisiones de CO₂, conocido como multa de CO₂ y el impuesto sobre la masa en orden de marcha, conocido como multa de peso o multa de masa;

³⁸⁴ BERRY A., « The distributional effects of a carbon tax and its impact on fuel poverty: A microsimulation study in the French context», en *Energy Policy*, 124 (2018), p. 90.

³⁸⁵ *Ibidem*, p. 91.

-el impuesto sobre vehículos de transporte que grava los vehículos de transporte de mercancías, ya sean ligeros o pesados, y los vehículos de transporte de viajeros de al menos 10 plazas³⁸⁶.

Con vencimiento al momento de la emisión del certificado de registro, cada uno de estos impuestos tiene métodos de cálculo específicos. El importe del impuesto fijo es igual a 11 € independientemente del vehículo, el del impuesto autonómico al producto de la tarifa fijada a deliberación del consejo autonómico por la potestad administradora del vehículo. Los tipos de la penalización por CO₂, la penalización por peso y el impuesto sobre los vehículos de transporte se determinan mediante baremos definidos respectivamente en función de las emisiones de CO₂, la masa en orden de marcha y la masa máxima en carga técnicamente admisible del vehículo³⁸⁷.

Los regímenes derogatorios (exenciones, reducciones y tipos reducidos) de estos impuestos benefician a:

- determinadas personas, en particular familias numerosas (reducción de la penalización por CO₂ y penalización por peso) y personas que sean titulares de una tarjeta de discapacidad o que asuman la responsabilidad de un hijo que la posea (exención de los mismos impuestos);

- determinados vehículos, en particular tractores de carretera (impuesto regional a mitad de precio) y vehículos adaptados para sillas de ruedas (exención de la multa por CO₂ y la multa por peso);

- determinadas fuentes de energía, en particular la electricidad y el hidrógeno, utilizadas exclusivamente, o su combinación (exención del impuesto regional y penalizaciones por CO₂ y peso);

- determinadas situaciones, en particular el cambio de Estado civil (exención del impuesto regional) o el cambio de domicilio (exención del impuesto fijo).

³⁸⁶ Code des impositions sur les biens et services, artículos L. 421-29 à L. 421-92.

³⁸⁷ GOUVERNEMENT FRANÇAIS, «Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État» en <https://www.ecologie.gouv.fr/sites/default/files/rapport%20impact%20env%20budget%20etat.pdf> Consultado el día 29 noviembre 2022.

Los impuestos de matriculación no están regulados por la norma europea. Sin embargo, las definiciones sobre categorías de vehículos y los métodos de medición de las emisiones de CO₂ están sujetos a la normativa europea. Además, los baremos están adaptados para vehículos usados del extranjero con el fin de evitar cualquier discriminación prohibida por el TFUE.

Aunque el impuesto fijo, el impuesto autonómico y el impuesto sobre los vehículos de transporte no se destinan a los presupuestos generales del Estado, responden a una lógica presupuestaria. Por otro lado, la penalización por CO₂ y la penalización por peso, con cargo a los presupuestos generales del Estado, tienen una dimensión comportamental destinada a promover, a través de una señal de precio, el desarrollo y adquisición de vehículos menos contaminantes³⁸⁸.

2.5. EL RESULTADO DE LA POLÍTICA FISCAL EN MATERIA MEDIOAMBIENTAL DE LA UNIÓN EUROPEA: DE LAS POLÍTICAS COMUNITARIAS.

La evolución de la política ambiental europea comenzó con la constitución de una serie de programas de acción que derivaron en un conjunto de escasas directivas, transformándose finalmente la legislación medioambiental europea en un extenso cuerpo de medidas reglamentarias destinadas tanto a regular las principales formas de contaminación como a proteger los principales ecosistemas³⁸⁹.

³⁸⁸ ALFANO, R., BILLARDI, C., BOURGET R., BISOGNIO M. & TOMO A., «Medidas fiscales y medioambientales...» *Op. Cit.* p. 9.

³⁸⁹ DE SADELEER, N., *EU environmental law ... Op. Cit.* p. Li.

2.5.1. Los primeros programas de acción ambiental de la Unión Europea

La protección del medio ambiente alcanza su máximo esplendor como política comunitaria durante la década de los 70 con la Conferencia Estocolmo³⁹⁰ en 1972³⁹¹. Desde su celebración surgen la concienciación ambiental a nivel internacional y como se ha mencionado anteriormente, este mismo año en París se celebra el Consejo Europeo que reunió a los jefes de Estado y de Gobierno de los EM, y por primera vez, se reconoce la necesidad de crear una política ambiental común en concordancia con el desarrollo económico, proclamando la necesidad de mejorar la calidad de vida a través de prestar atención al medio ambiente alentando a las autoridades comunitarias a recurrir al artículo 235 del TCEE con el objeto de ampliar los poderes de la CEE incluyendo, entre otros, los referidos al ámbito del medio ambiente³⁹².

³⁹⁰ Conocida como la Conferencia Mundial sobre el Medio Humano, en la Conferencia de Estocolmo se pone de manifiesto la limitación de los recursos naturales, el acelerado crecimiento demográfico, así como la necesidad de frenar la contaminación provocada por la urgente industrialización que hacía estragos en la calidad del ambiente, suelo y aguas. Esta primera Cumbre de la Tierra en la que participaron ciento catorce Estados es la base del derecho ambiental internacional, pues por primera vez se celebra una audiencia internacional a propósito de centrar la atención en el medio ambiente estableciendo una defensa global de la naturaleza a nivel mundial. GUIMARAES, R., «El discreto encanto de la cumbre...» *Op. Cit.* p. 97. Para conocer más sobre la Conferencia de Estocolmo Véase, LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y...* *Op. Cit.* p. 139.; VÁZQUEZ DE PRADA, V., «La Conferencia de Estocolmo...» *Op. Cit.* p. 381; ROJAS HERNÁNDEZ, J., *Conceptos Básicos sobre medio ambiente ... Op. Cit.* p. 336.

³⁹¹ MÉNDEZ ROCASOLANO, M., & MARÍN GONZÁLEZ L. A., «Perfiles axiológicos sobre la naturaleza normativa a propósito de la eficacia y eficiencia en materias fundamentales para la supervivencia. El caso de las normas voluntarias de gestión ambiental», en *Revista de Direito Brasileira*, 19, 8, (2018) p. 72, pp. 70-83.

³⁹² KRÄMER, L., *European Environmental Law: A Comparative Perspective*, 2017, p. 139.

De estos antecedentes se sirvieron para que el Consejo en 1973 aprobara el Primer Programa de Acción de las Comunidades Europeas (1973-1967) y siguientes³⁹³.

Además, en contra de las dudas que pudiera suscitar sobre la validez de la adopción de este tipo de medidas que dan origen a la política ambiental europea según el proceso anterior, el Tribunal comunitario respaldó las actuaciones de la comunidad en esta materia. Amparó la eficacia de la adopción de medidas ambientales por la Unión tanto en la esfera interna de la Comunidad como frente a las relaciones exteriores, pues tratándose la protección del medio ambiente de un objetivo de la Comunidad le otorgaba capacidad para establecer acuerdos en este ámbito con terceros Estados y organizaciones internacionales.^{394 395}

El rápido desarrollo de un cuerpo legislativo comunitario en materia de medio ambiente se vio favorecido por diversos factores, entre los que se encuentra,

- a) La necesidad de una legislación común para evitar problemas de competencia u obstáculos a la libre circulación de mercancías que desfavorecía el mercado común.

³⁹³ El apartado 8 de la Declaración final de la Cumbre de París alienta a las instituciones de la Comunidad a “*establecer antes del 31 de julio de 1973 un programa de acción con calendario preciso*” en materia ambiental y así se aprueba mediante declaración de del Consejo de las Comunidades Europeas y de los representantes de los Gobierno de los EM el 20 de diciembre de 1973. Estos programas de acción plurianuales en materia de medio ambiente guían la futura propuesta legislativa y los objetivos para la política ambiental europea.

³⁹⁴ KRÄMER, L., *European Environmental Law... Op. Cit.* p. 113.

³⁹⁵ Véase, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de febrero de 1982 69/81, 70/81, 71/81 Comisión Bélgica, Recueil. El primer asunto de la Comisión ante el Tribunal por el incumplimiento por Bélgica de la Directiva 75/442 del Consejo de 15 de julio de 1975 sobre desechos; el segundo asunto el incumplimiento por Bélgica de la Directiva 75/439 del Consejo de 16 de junio de 1975 relativa a la eliminación de aceites usados y por último el tercer asunto por el incumplimiento de Bélgica de la Directiva 76/403 del Consejo, de 6 de abril de 1976 sobre la eliminación de los policlorobifenilos y policloroterfenilos. Las tres Directivas mencionadas estuvieron fundadas por los artículos 100 y 235 TCEE.

- b) Una opinión pública generalmente favorable a la creación de un derecho comunitario europeo que fuera más allá de cubrir las necesidades de regulación del mercado interior.
- c) El insuficiente desarrollo de políticas ambientales propias de los EM.
- d) El apoyo que recibió por parte del Tribunal de justicia en sus primeros pronunciamientos³⁹⁶ en la materia determinando que la protección del medio ambiente constituye uno de los objetivos esenciales de la Comunidad³⁹⁷.

Esta acción comunitaria de elaborar un marco normativo común en materia medioambiental tuvo especial relevancia la aprobación en 1973 del primer programa comunitarios de acción en materia de medio ambiente, en el que se establecieron los principios generales de la política ambiental europea se definieron sus objetivos y se fijarán las acciones prioritarias y las medidas a adoptar los años siguientes³⁹⁸.

Antes de entrar a revisar los Programas de acción como marco de la actividad legislativa y práctica ambiental de la Comunidad y los EM, es ineludible analizar su naturaleza jurídica. Haciendo un repaso de las fuentes del derecho comunitario vemos que no se trata de normas jurídicas comunitarias³⁹⁹, tampoco lo son las declaraciones o resoluciones del Consejo y los EM participantes en él que aprueban los Programas Ambientales.

La adopción del primer programa de acción fue difícil ya que carecía de forma jurídica concreta, dificultad que se superó convirtiéndose este programa en un anexo de una declaración del Consejo. Para poder determinar su naturaleza jurídica se debe revisar su aspecto formal y material⁴⁰⁰.

En cuanto a su aspecto formal, debemos distinguir las declaraciones o resoluciones del Consejo de las meras disposiciones tomadas por los representantes

³⁹⁶ Véase, Sentencia de Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 18 de marzo de 1980, asunto C- 91/79 y C-92/79; STJCE se 7 de febrero de 1985, asunto C-173/83.

³⁹⁷ Cfr. LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y...* Op. Cit. p. 173.

³⁹⁸ FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «La política ambiental...» Op. Cit. pp. 39-42.

³⁹⁹ Véase, Artículo 14 TCECA, artículo 161 TCEEA y artículo 189 TCEE.

⁴⁰⁰ FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «La política ambiental...» Op. Cit. p. 45.

INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA

de los Gobiernos de los EM puesto que los programas de acción son aprobados mediante declaración o resolución adoptada previamente por el Consejo⁴⁰¹.

Como se ha mencionado anteriormente, los programas son aprobados por declaración, como es el caso del primer programa, o por resolución como es el caso del segundo y sucesivos programas, ambas requieren consenso entre los representantes de los Estados Miembro y el Consejo quedando obligados con su aprobación tanto EM como la Comunidad a las medidas establecidas en materia ambiental sentando así la base de la Política Ambiental Comunitaria⁴⁰².

Estos Programas no caben en un acto normativo comunitario pero su aprobación mediante declaración o resolución siguen el mismo proceso de aprobación de los actos normativos europeos, y una vez aprobada se publica en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

Surge por lo tanto la duda del valor normativo que tienen los programas una vez que hemos revelado su carácter mixto, duda que despeja SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE GATTA

*“en materia ambiental, dado su fundamento en el artículo 2-TCEE, estas declaraciones o resoluciones tienen «valor normativo reflejo», incidiendo indirectamente; a través de actos normativos comunitarios típicos, en el Derecho de los Estados Miembros, no siendo, pues, meras declaraciones políticas. Constituyen lo que se ha llamado «Derecho Comunitario complementario» o fuentes subsidiarias de tal Derecho.”*⁴⁰³

Respecto a su aspecto material como hemos mencionado anteriormente el contenido de los Programas de Acción se incluía como un anexo en la declaración o resolución del Consejo recogiendo en él las metas a alcanzar por la comunidad en materia ambiental, así como, el marco, los principios y las acciones que luego se llevarían a cabo como actos normativos comunitarios⁴⁰⁴.

⁴⁰¹ Ibidem, p. 48.

⁴⁰² FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «La política ambiental comunitaria: Referencia a los Programas de Acción», en *Revista de instituciones europeas* (1985), p. 738.

⁴⁰³ Ibidem, p. 739.

⁴⁰⁴ Ibidem, p. 740.

El Primer programa de acción del periodo 1973-1976, constituye el punto de partida de la política ambiental europea, se aprobó el 22 de noviembre de 1973. En él se recogieron una serie de medidas protectoras del medio ambiente y fijaron unos objetivos de carácter genérico y principios comunes entre los que se encontraban el principio de precaución y quien contamina paga. En el programa se reconoce la necesidad de garantizar un entorno natural y mejorar las condiciones de vida mediante acciones que favorezcan la reducción de la contaminación y otros agentes que dañan el medio ambiente, medidas que deben llevarse a cabo por todos los EM para que sean eficaces⁴⁰⁵.

Con la necesidad de renovar el Programa de 1973, el Consejo de 17 de mayo de 1977 aprueba por resolución el Segundo Programa de Acción⁴⁰⁶. Es una continuación del programa anterior con cuatro características destacables, en primer lugar, su finalidad es la de continuar las políticas recogidas en el programa anterior, en segundo lugar, implementa un cambio de tendencia ideológica reforzando el principio de precaución, es decir, en vez de proponer medidas reparadoras se establecieron políticas preventivas al daño ambiental. En tercer lugar, se centró en la gestión del espacio, el medio y los recursos naturales y, por último, se caracterizó por afianzar la política ambiental comunitaria⁴⁰⁷.

Los dos primeros programas constituyen los pilares para la consideración de los intereses ambientales en el ámbito comunitario. Con ellos se establece la relación entre la política ambiental y la persona humana que dio lugar a la regulación del uso racional de los recursos naturales de manera que fuera compatible con el desarrollo económico y con el objetivo general de la política ambiental⁴⁰⁸.

Concluido el periodo del Segundo programa de Acción, el 7 de febrero de 1983 se aprueba por resolución del Consejo el Tercer Programa de Acción en

⁴⁰⁵ COMISIÓN EUROPEA, «Programa de acción (CECA, Euratom, CEE) en materia de medio ambiente, 1973-1976» en <https://cordis.europa.eu/programme/id/ENV-ENVAP-1C/es> Consultado el día 16 de octubre de 2020.

⁴⁰⁶ DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA, núm. C 139/46, del 13 de junio de 1977.

⁴⁰⁷ FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «La política ambiental comunitaria: su evolución y su futuro», en *Revista de Administración Pública*, 111 (1986), pp. 428-429.

⁴⁰⁸ LÓPEZ RAMÓN, F., «Caracteres del derecho comunitario... *Op. Cit.* p. 53.

materia de Medio Ambiente con un nuevo periodo de 1982 a 1986⁴⁰⁹⁴¹⁰. Este programa continúa la corriente de los programas anteriores, pero se caracteriza por establecer un proceso de integración de las cuestiones ambiental con el resto de políticas de desarrollo económico y social de la Unión, estableciendo una estrategia global teniendo como eje central el principio de prevención, es decir, existe un cambio de pensamiento de arreglar los daños causados a prevenir realizar ese daño⁴¹¹. Esta prevención implica su aplicación a los ámbitos del desarrollo económico, con la intención de disminuir la aparición de problemas al Medio Ambiente⁴¹².

2.5.2. Cuarto Programa de acción ambiental

Inmediatamente después de la entrada en vigor del AUE, se aprueba el 19 de octubre de 1987 el Cuarto Programa de Acción sobre medio ambiente de la UE.

Este programa respecto de los anteriores supone la culminación de una política ambiental comunitaria. Esto se manifiesta por ejemplo en la promoción que se hace de la integración de las circunstancias ambientales en el resto de políticas comunitarias como la territorial, agrícola, social...etcétera, así como la importancia que alcanza la prevención en cuanto a la conservación, gestión y protección del medio ambiente. También en este programa y como recoge el AUE, cobra especial importancia la relación entre desarrollo económico y la protección ambiental, recogiendo ambos textos que dicha protección puede favorecer al crecimiento económico⁴¹³.

⁴⁰⁹ DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA, núm. C 46/1, 17-2-1983.

⁴¹⁰ FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «La política ambiental: su evolución ...» *Op. Cit.* pp. 430-431.

⁴¹¹ SOTELO NAVALPOTRO, J. A., «Medio ambiente y desarrollo en España, en los prolegómenos del siglo XXI: las políticas medioambientales de la UE», en *Observatorio Medioambiental*, 3 (2000) pp. 358-359.

⁴¹² LÓPEZ RAMÓN, F., «Caracteres del derecho comunitario...» *Op. Cit.* p. 55.

⁴¹³ SOTELO NAVALPOTRO, J. A., «Medio ambiente y desarrollo...» *Op. Cit.* pp. 360-361

En este momento, el medio ambiente cobra una gran importancia en las implicaciones económicas. En primer lugar, por la decisión del Consejo de incluir la protección del medio ambiente ligada a las demás políticas de desarrollo económico y social de la Comunidad tales como la industrial, agrícola y social⁴¹⁴. En segundo lugar, el medio ambiente pasa a ocupar un lugar favorecido, con inevitables connotaciones económicas en lo que se refiere a costes y precios, haciendo el programa de acción hincapié en la valoración de las externalidades que se generan a consecuencia de la interrelación existente entre las distintas políticas⁴¹⁵.

Este programa se caracteriza afianzar que los objetivos ambientales y económicos deben ser complementarios y reivindica el del principio de quien contamina paga; además el programa apoya que la política de protección del medio ambiente puede favorecer el desarrollo económico. El programa es especialmente relevante porque en él se recoge por primera vez como instrumento económico de protección los Impuestos ambientales incentivos para la aplicación de políticas que favorecen la protección con el medio ambiente⁴¹⁶. Se proclaman normativas que regulan las emisiones de gases y tratamiento de desechos y la implantación de instrumentos económicos como los impuestos, cánones, gravámenes e incentivos para favorecer el trato con el medio ambiente⁴¹⁷⁴¹⁸.

⁴¹⁴ GARCÍA LUPIOLA, A., «Cinco décadas de programas europeos sobre medio ambiente. Un repaso ante la llegada del Octavo programa», en *Revista Catalana de Dret Ambiental*, 2 (2021) pp. 1-42.

⁴¹⁵ SOTELO NAVALPOTRO, J. A., «Medio ambiente y desarrollo...» *Op. Cit.* p. 362.

⁴¹⁶ *Ibidem*, p. 363.

⁴¹⁷ VILLAR RUBIO, E., «La reforma fiscal verde: Un análisis de convergencia a nivel europeo», en *Fundación Alternativas*, (2015), p. 64.

⁴¹⁸ «DOCE», núm. C 328/5, de 7 de diciembre de 1987. Dentro del segundo punto enunciado como Orientaciones de política General. Se enumeran como instrumentos económicos estableciendo que “*Para mejorar o mantener la calidad del medio ambiente pueden utilizarse diversas medidas y procedimientos que incluyen, como es lógico, la regulación legal relativa a productos, procesos, emisiones y desechos, así como los diversos instrumentos económicos (tales como impuestos, cargas, ayudas estatales, permisos de vertido transferibles) y acuerdos con los contaminadores. La elección del instrumento o de los instrumentos más adecuados en cada caso particular dependerá de las circunstancias y del marco jurídico y administrativo, así como la naturaleza del problema de medio ambiente que se trate.*”

2.5.3. Quinto Programa de acción ambiental

El Quinto Programa de Acción se adoptó en febrero de 1993 y se aplicó desde ese mismo año hasta año 2000. El programa de acción se adoptó casi un año después de la firma del Tratado de Maastricht caracterizado el interés de la comunidad por reforzar su papel en la protección del medio ambiente en un sentido amplio.

El mencionado programa de acción se tituló Hacia un Desarrollo Sostenible⁴¹⁹, entendiéndose la sostenibilidad como la reutilización y el reciclaje óptimos para evitar el desperdicio y el agotamiento de los recursos naturales. También se buscaba la racionalización de la producción y uso de la energía y, así como, un cambio en los patrones de consumo y comportamiento de la sociedad.

En concreto el Programa se centra en fomentar la idea de DS basándose en:

-la adopción de un enfoque global y constructivo, dirigido a los agentes y actividades relacionadas con los recursos naturales o que afectan al medio ambiente.

-voluntad de invertir las tendencias y prácticas que perjudican al medio de las generaciones actuales y futuras

-favorecer los cambios de comportamiento social, mediante un compromiso entre los interesados

-establecimiento de un reparto de responsabilidades

-utilización de nuevos instrumentos medioambientales⁴²⁰.

Este programa difería en varios aspectos de los anteriores, por ejemplo, incidió directamente en las actividades que agotan los recursos naturales y dañan el medio ambiente en lugar de esperar hasta que surja el problema; buscó cambios

⁴¹⁹ Decisión 2179/98/CE del Parlamento Europeo y el Consejo, del 24 de septiembre de 1998, relativa a la revisión del programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible, «Hacia un desarrollo sostenible».

⁴²⁰ Quinto programa comunitario de actuación en materia de medio ambiente: hacia un desarrollo sostenible, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A128062>. Consultado el día 7 de abril de 2021.

en los desarrollos y prácticas actuales que podrían afectar negativamente al medio ambiente; y su propósito era realizar cambios de comportamiento mediante la participación de todos los sectores de la sociedad con un espíritu de responsabilidad compartida. El Programa se refiere a menudo al concepto de responsabilidad compartida (entre la administración pública, las empresas públicas y privadas y el público) y al principio de subsidiariedad⁴²¹.

Otra de las notas diferenciadoras de este programa de acción frente a los anteriores es que estos se basaban casi exclusivamente en medidas legislativas, mientras que el Quinto Programa de Acción presenta variadas categorías de instrumentos legislativos tales como, los basados en el mercado (internalización de los costes externos con miras a llamar la atención tanto de los productores como de los consumidores sobre el uso responsable de los recursos naturales); los Instrumentos de apoyo horizontal (formación, información, desarrollo de tecnologías más limpias); los Mecanismos de apoyo financiero (asistencia financiera a determinados EM)⁴²².

Dentro del Quinto Programa de Acción comunitaria se debe destacar el contenido del apartado 7.4:

“La primera categoría relevante de instrumentos legales son las tasas e impuestos. Se trata de instrumentos bien estudiados que se usan, por ejemplo, en el terreno de la contaminación de las aguas. Se crearon primordialmente para obtener los fondos necesarios para operaciones de limpieza e infraestructuras, tales como las plantas de tratamiento de aguas. Sin embargo, de conformidad con el principio de “quien contamina, paga”, estas tasas deberían adaptarse progresivamente para disuadir la contaminación en la fuente y fomentar unos procesos de producción limpios mediante reacciones adecuadas del mercado.”⁴²³

Estas reflexiones se reflejaron en la propuesta comunitaria de impuestos al dióxido de carbono y a la energía de 1992 y 1995, que fijó una ecotasa⁴²⁴ comunitaria

⁴²¹ LANGLET, D. & MAHMOUDI, S., *EU Environmental... Op. Cit.* p. 29.

⁴²² *Ibidem*, p. 30.

⁴²³ Quinto programa comunitario... *Op. Cit.*

⁴²⁴ Se debe hacer una advertencia terminológica respecto a las ecotasas puesto que es un término frecuente para hacer referencia a los tributos ambientales. Lo primero que se debe

de carácter extrafiscal (su finalidad era reducir las emisiones y no aumentar el recaudo), invocando el principio de neutralidad fiscal y señalando que el nuevo impuesto se debería compensar con incentivos fiscales o deducciones de impuestos, como la reducción de impuestos indirectos o las cotizaciones sociales. En suma, se basó en el concepto de doble dividendo.

El Programa fue revisado en 1998 a la luz de los requisitos de la Agenda 21 (el programa de acción adoptado por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo en Río de Janeiro en 1992), las demás obligaciones ambientales internacionales de la UE de acuerdo con varios acuerdos ambientales internacionales, y los requisitos para el ajuste de la legislación ambiental de la UE a las normas más estrictas que habían establecido Finlandia, Suecia y Austria en el momento de su adhesión a la UE en 1995⁴²⁵.

2.5.4. Sexto programa de acción ambiental

La Comisión aprobó el 24 de enero de 2001 el Sexto programa ambiental de la Comunidad Europea en materia de medio ambiente vigente hasta el año 2010, de ahí su denominación Medio Ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos. El programa se aprobó estando en vigor el Tratado de Ámsterdam, y ya adoptado el Tratado de Niza. Recoge cinco ejes prioritarios de acción estratégica: mejorar la paliación de la legislación en vigor; integrar el medio ambiente en otras políticas;

tener en cuenta que este término procede de la frecuente práctica de realizar traducciones al español de forma directa de vocablos anglosajones pero que tienen diferente significado en español. Así el término *ecotax* en inglés o *écotaxe* en francés se pueden traducir por ecotributo, tributo ecológico o tributo ambiental.

Por lo tanto, se hace referencia a un tributo con finalidad de protección de la naturaleza, pero en ningún momento una ecotasa, con referencia a la categoría tributaria de tasa que recoge el artículo 2.2. de la Ley General Tributaria. Más teniendo en consideración que la mayoría de los tributos ecológicos tienen la naturaleza de impuesto, como se pone de manifiesto a lo largo del presente trabajo y no la de la tasa. Asimismo, el principal problema radica en que muchas figuras que se constituyen como ecotasas no son eco ni son tasas, es por este motivo por el que es necesario realizar esta aclaración terminológica.

⁴²⁵ Ibidem, p. 31.

colaborar con el mercado; implicar a los ciudadanos y modificar sus comportamientos; así como, tener en cuenta el medio ambiente en las decisiones relativas al ordenamiento y gestión del territorio. Para cada uno de los ejes se proponen distintas acciones específicas⁴²⁶.

En él se enuncia el DS⁴²⁷ como un objetivo principal de la UE combinando estrategias innovadoras que, además de tener en cuenta los aspectos medioambientales, tiene como objetivo fomentar la sostenibilidad desde la perspectiva económica y social⁴²⁸. Se adoptan medidas en favor del medio ambiente y cada vez más, se intenta incluir la protección del medio ambiente en las políticas y actuaciones comunitarias, siempre en consonancia con los objetivos económicos y sociales de desarrollo. Recoge un nuevo planteamiento que consiste en fomentar la transparencia de las Instituciones y el acceso a información, además destaca por la visibilidad que da al principio de integración ambiental⁴²⁹.

El Sexto Programa también contempló la fiscalidad ambiental, y a consecuencia de ello, se produce la comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, Política fiscal en la Unión Europea: prioridades para los próximos años, del 23 de mayo de 2001, señaló:

“La Comisión propuso en 1997 una Directiva del Consejo para reestructurar el marco comunitario de imposición de los productos energéticos, con el objeto de ampliar el ámbito de las Directivas relativas a los hidrocarburos a otras fuentes energéticas, por ejemplo, el carbón, la electricidad y el gas natural, y de incrementar los impuestos sobre consumos específicos mínimos comunitarios sobre los productos energéticos. Para aspirar a la introducción gradual del principio de “quien contamina, paga”, esta propuesta permitiría reestructurar los sistemas impositivos nacionales y lograr ciertos objetivos políticos en el campo del empleo, el medio ambiente, el transporte y la energía y mejorar el funcionamiento del mercado interior. Un elemento fundamental de la propuesta es la recomendación de que los Estados miembros [...] eviten cualquier

⁴²⁶ Sexto Programa de Acción de la Comunidad Europea en materia de Medio Ambiente en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A128027> Consultado el día 08 de abril de 2021

⁴²⁷ El concepto de desarrollo sostenible se basa en las sinergias que existen entre los elementos económico, social y medioambiental.

⁴²⁸ VILLAR RUBIO, E., *La reforma fiscal verde...* Op. Cit. p. 66.

⁴²⁹ FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «La política ambiental...» Op. Cit. p. 30.

INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA

aumento en su presión fiscal global. Investigaciones macroeconómicas sugieren que una reforma estructural, que supusiera la introducción de impuestos ecológicos y redujera la presión fiscal sobre la actividad laboral, conduciría, en determinadas circunstancias, al dividendo doble, produciendo beneficios para el empleo y el medio ambiente.”⁴³⁰

2.5.5. Séptimo programa de acción ambiental

El Séptimo programa ambiental europeo es del periodo 2013 a 2020 y se conoce como Vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta. A diferencia de otros programas presenta una estructura diferente en cuanto recoge las propuestas generales fijando unos objetivos que pretenden proteger, conservar y mejorar el capital natural de la UE y pretende transformar la economía europea en una economía eficiente en la gestión de sus recursos a la vez que sea ecológica y competitiva y proteger a los ciudadanos de los daños ambientales para favorecer su salud y bienestar⁴³¹.

Un área de acción importante es la creación de condiciones que ayuden a transformar la UE en una economía baja en carbono y eficiente en el uso de los recursos. Este objetivo debe lograrse mediante medidas en dos ámbitos. Por un lado, los esfuerzos deben centrarse en cumplir los llamados objetivos 20-20-20, es decir, los objetivos climáticos y energéticos establecidos por la Unión para alcanzar en 2020. Por otro lado, se debe reducir el impacto ambiental del consumo. Este último se relaciona particularmente con problemas como el aumento del desperdicio de alimentos y la necesidad de utilizar la biomasa de manera sostenible. Por lo tanto, el Programa tiene un enfoque especial en convertir los desechos en recursos y exige indicadores y objetivos para la eficiencia de los

⁴³⁰ COMISIÓN EUROPEA, «Fiscalidad: La Comisión expone sus prioridades», en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_01_737 Consultado el 11 de julio de 2022. Para más información véase, LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J., «La reforma fiscal ecológica *Op. Cit.*, p. 326.

⁴³¹ FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «El Séptimo programa ambiental de la Unión Europea, 2013-2020», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 41-42 (2013), p. 101.

recursos⁴³². Con el fin de alcanzar para el año 2020 los objetivos citados de forma rentable y financiados adecuadamente, prevé la necesidad de, entre otras medidas, eliminar de forma progresiva las subvenciones que puedan perjudicar al medio ambiente e incrementar los instrumentos económicos como son la creación de tributos ambientales⁴³³.

Como se deduce de las líneas anteriores, aunque con cierta contradicción, pues el DS es considerado por el TUE en su Preámbulo como un principio y por otro como objetivo de la UE, es una de las metas a alcanzar por la Comunidad a base de elevar la protección y mejorar la calidad del medio ambiente. Se encuentra con que a pesar de ser una de las bases para el desarrollo normativo de las políticas ambientales no se recoge una definición clara sobre qué es el DS, la única definición es la recogida en el Informe Brundtland⁴³⁴ según el cual entiende por DS el que satisfacer las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades⁴³⁵.

⁴³² LANGLET, D. & MAHMOUDI, S., *EU Environmental law... Op. Cit.* p. 56.

⁴³³ FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «El Séptimo programa ambiental...» *Op. Cit.* p. 115.

⁴³⁴ El informe realizado por la Comisión en 1987 conocido como el Informe Brundtland recoge los problemas ambientales que más afectan a la supervivencia del ser humano y pone de manifiesto la necesidad de que los gobiernos apoyen un nuevo modelo de desarrollo económico en armonía con el desarrollo sostenible que pueda garantizar las generaciones actuales y futuras. En el informe se define "el desarrollo sostenible como el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades".

Para alcanzar el desarrollo sostenible, expone el informe, debe ser un proceso solidario que permita a quienes viven por debajo de las necesidades humanas unos niveles mínimos de desarrollo y limiten el crecimiento a quienes viven por encima de los medios ecológicamente aceptables. Debe ser un proceso equitativo, que garantice a todos el acceso a los recursos naturales asegurando a las generaciones futuras acceso a recursos no renovables y la preservación de las especies animales y vegetales. Desde la redacción del informe el objetivo del desarrollo sostenible se configura como fundamental de la acción ambiental presente en todos los textos y programas de protección ambiental actuales. Para conocer más sobre el Informe Brundtland véase, LOZANO CUATANDA, B., *Derecho ambiental... Op. Cit.* p. 56; SALAZAR ORTUÑO, E., «Coordenadas y desarrollos internacionales...» *Op. Cit.* p. 166.

⁴³⁵ Cf. HINOJO ROJAS, M. & GARCÍA GARCÍA-REVILLO M., *La protección del medio ambiente... Op. Cit.* p. 137.

2.5.6. Actual política ambiental europea: Pacto verde europeo y Octavo programa de acción

El Consejo Europeo realiza un comunicado el 4 de octubre de 2019 solicitando a la Comisión que presente la propuesta del Octavo Programa de Acción en materia de medio ambiente, en las conclusiones se manifiesta la necesidad de transformar una Europa climáticamente neutra, ecológica, justa y social. El Consejo deja constancia del peligro del bienestar y de las perspectivas de las generaciones presentes y futuras debido a la contaminación, cambio climático y la pérdida de biodiversidad⁴³⁶.

Para cumplir esta labor el Consejo destaca la importancia de fortalecer el financiamiento de las políticas ambientales y el financiamiento sostenible para la transición verde; subraya la importancia de que las empresas responsables integren los objetivos medioambientales en sus planes de negocio; destaca en este sentido, la necesidad de movilizar inversiones públicas y privadas para la transición verde, la necesidad de internalizar los costes ambientales y sociales externos en los precios de mercado, y la necesidad de eliminar gradualmente los subsidios nocivos para el medio ambiente⁴³⁷.

Finalmente se aprueba el VIII Programa General de Acción de la Unión en el Medio ambiente hasta el año 2030⁴³⁸. El fin de este programa junto el PVE y la Ley Europea del clima es el de

“acelerar la transición ecológica hacia una economía climáticamente neutra, sostenible, no tóxica, eficiente en el uso de los recursos, basada en las energías renovables, resiliente, competitiva y circular de forma justa, equitativa e integradora, así como proteger, restaurar y mejorar el Estado del medio ambiente, entre otras cosas deteniendo e invirtiendo la pérdida de biodiversidad”.

⁴³⁶ CONSEJO EUROPEO, Comunicado de prensa 610 (2019).

⁴³⁷ Ibidem, p. 7.

⁴³⁸ Decisión (UE) 2022/591 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de abril de 2022 relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2030.

En su artículo 2 enumera una serie de objetivos prioritarios que permitirán alcanzar la neutralidad climática para el año 2050 y las reducciones previstas para el año 2030. Para lograr estos objetivos su artículo 3 recoge una serie de instrumentos que les permita alcanzar dichos objetivos y concretamente en su apartado v) se invita a los EM a hacer un mejor uso de sus instrumentos de fiscalidad ambiental⁴³⁹.

El PVE, es la iniciativa emblemática de la actual Comisión Europea y fue presentado por la presidenta de la Comisión, Úrsula Von Der Leyen, el 11 de diciembre de 2019. Comprende una serie de iniciativas, estrategias y actos legislativos que, en conjunto, tienen como objetivo permitir un cambio justo, sostenible y una transformación integradora de la sociedad y la economía europeas,

*“Se trata de una nueva estrategia de crecimiento destinada a transformar la UE en una sociedad equitativa y próspera, con una economía moderna, eficiente en el uso de los recursos y competitiva, en la que no habrá emisiones netas de gases de efecto invernadero en 2050 y el crecimiento económico estará disociado del uso de los recursos”.*⁴⁴⁰

Esta comunicación se muestra como una hoja de ruta para las políticas y para la adopción de medidas que permitan alcanzar los objetivos recogidos tanto en el mismo PVE, como para cumplir con la Agenda 2030 y los ODS de las Naciones Unidas⁴⁴¹.

En cuanto a su contenido, los principales objetivos del PVE son una UE neutral en carbono para 2050 y un desacoplamiento del crecimiento económico y el uso de recursos. El PVE no es una ley en sí misma, sino una estrategia política general, que describe las ambiciones y objetivos en diferentes sectores políticos. Para su implementación, se revisarán los reglamentos y normas existentes durante los próximos años y se desarrollarán e implementarán nuevas leyes y directivas. Hay ocho áreas que lo componen:

⁴³⁹ Ibidem, artículo 3.

⁴⁴⁰ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité económico y social europeo y al Comité de las regiones COM (2019) 640 final de 11 de diciembre de 2019.

⁴⁴¹ RANDO BURGOS, E., «El Pacto Verde Europeo como antesala de la Ley Europea del Clima», en *Bioderecho.es: Revista internacional de investigación en Bioderecho*, 12 (2020), p. 7.

1. La ambición climática de la UE para 2030 y 2050.
2. Suministro de energía limpia, asequible y segura.
3. La industria para una economía limpia y circular.
4. Constituir y renovar de manera eficiente en términos de energía y recursos.
5. Una ambición de cero contaminación para un ambiente libre de tóxicos.
6. Preservar y restaurar los ecosistemas y la biodiversidad.
7. De la granja a la mesa: un sistema alimentario justo, saludable y respetuoso con el medio ambiente.
8. Acelerar el cambio hacia una movilidad sostenible e inteligente.

El programa de estímulo de la UE denominado Next Generation EU, creado para acelerar la recuperación de las consecuencias derivadas de la pandemia mundial tras el brote del Coronavirus, pretende encajar en la estrategia del PVE. A modo de ejemplo, se incluye un refuerzo en el Fondo de Transición Justa constituido para apoyar a las regiones que encuentran mayor desafío para la transición a una economía más libre de combustibles fósiles. Además, del 25 % del presupuesto de la UE, el Plan de inversiones también se basa en las contribuciones de los presupuestos nacionales a los proyectos de la UE. En él la Comisión ayudará a los EM a ecologizar sus presupuestos examinando y comparando las prácticas presupuestarias⁴⁴². La Comisión espera que el PVE cree el contexto para reformas fiscales de amplia base a nivel nacional, como eliminar los subsidios a los combustibles fósiles, cambiar la carga fiscal del trabajo a la contaminación y tener en cuenta las consideraciones sociales estableciendo que,

“El eficaz diseño de las reformas fiscales puede impulsar el crecimiento económico y la resiliencia frente a las perturbaciones climáticas y contribuir a una sociedad más equitativa y a una transición justa. El papel que desempeñan estas reformas es directo, ya que envían las señales de precios correctas y ofrecen los incentivos adecuados para que los productores, los usuarios y los consumidores adopten comportamientos sostenibles. A nivel nacional, el Pacto Verde Europeo creará el contexto necesario para reformas fiscales de gran calado que supriman las subvenciones a los combustibles

⁴⁴² FECTTING, C., *The European Green Deal*, Vienna 2020, p. 6.

fósiles, desplacen la carga tributaria desde el trabajo hacia la contaminación y tengan en cuenta las consideraciones sociales.”⁴⁴³

El PVE no es una estrategia única que proporcione la solución a los numerosos desafíos relacionados con el medio ambiente y el clima de Europa. Más bien, presenta una colección de metas, intenciones y objetivos que se implementarán hasta el año 2030. Proporciona el marco general para la necesaria transición verde. El éxito general del PVE dependerá de la elaboración y posterior implementación de un conjunto de estrategias y regulaciones en las ocho áreas clave, como se enumeraron anteriormente. En algunas áreas, como la movilidad sostenible, la alimentación y la agricultura sostenibles o la biodiversidad, ya se han publicado estrategias y las instituciones europeas están trabajando en la elaboración de nueva legislación o en la revisión de la antigua para lograr los objetivos descritos en estas estrategias. El ejemplo de fortalecer las ambiciones de reducción de emisiones de GEI muestra lo difícil que será conciliar diferentes intereses y, en última instancia, lograr el objetivo general de contribuir a la Agenda 2030 y el Acuerdo Climático de París⁴⁴⁴.

2.5.7. Objetivos

A partir del AUE y más tarde con el Tratado de Maastricht, se incorporaron a los Tratados numerosos objetivos específicos cada vez más detallados en materia de protección ambiental. Teniendo en cuenta el principio de atribución en el que la UE solo puede actuar de acuerdo con las competencias que le han sido atribuidas, la declaración de objetivos ha contribuido a dotar a la acción de la Unión de una base jurídica indispensable. Estos objetivos también pueden considerarse una forma de orientar al TJUE a la hora de interpretar las disposiciones de una directiva o un reglamento si se le ha solicitado que responda a una petición de decisión prejudicial⁴⁴⁵.

⁴⁴³ COMISIÓN EUROPEA, Comunicación COM (2019) 640 final de 11 de diciembre de 2019. El Pacto Verde Europeo pp. 20-21.

⁴⁴⁴ FECTING, C., *The European Green... Op. Cit.* p. 19.

⁴⁴⁵ DE SADELEER, N., *EU environmental law... Op. Cit.* p. 34.

En consecuencia, la legislación ambiental de la UE debe analizarse desde los objetivos establecidos en el TUE y el TFUE. En virtud del artículo 3.3 TUE, la UE tiene como objetivo “Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un [...] nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente”⁴⁴⁶.

En cuanto a los objetivos contenidos en el TFUE, el artículo 191.1, recoge cuatro objetivos específicos que son:

- a) El objetivo de preservar, proteger y mejorar la calidad del medio ambiente. De este objetivo se deduce que la política ambiental debe ser tanto reactiva en cuanto a la protección, como proactiva⁴⁴⁷ en cuanto a la mejora del medio ambiente. Además, los objetivos ambientales perseguidos por el legislador de la UE, son objeto de amplia interpretación, así se pone de manifiesto por el TJUE, por ejemplo, en la definición de eutrofización⁴⁴⁸.
- b) Respecto al objetivo de proteger la salud de las personas, hoy día no solo se trata del ámbito de la medicina, sino que también se relaciona con el comercio exterior o el control de alimentos. Además, el medio ambiente afecta directamente al bienestar físico, mental y social de las personas, pues la contaminación del aire, el ruido, los productos químicos, etc., pueden influir en enfermedades tipo obesidad, diabetes, enfermedades cardiovasculares y sistema nervioso o cáncer⁴⁴⁹.
- c) Sobre el tercer objetivo de la utilización prudente y racional de recursos naturales, a falta del pronunciamiento en la normativa sobre que se debe entender por prudente y racional, se debe considerar a la luz del DS y básicamente en un uso con sentido común. Este objetivo pretende alentar al

⁴⁴⁶ Artículo 3.3 del Tratado de la Unión Europea.

⁴⁴⁷ Muestra de esta proactividad por parte de la Unión se manifiesta en la Directiva Marco del agua 2000/60/CE, que insta a las autoridades nacionales a restaurar todas las masas de agua superficiales o la Directiva 92/43/CEE del Consejo de 21 de mayo de 1992, sobre la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres.

⁴⁴⁸ Incremento de sustancias nutritivas en aguas dulces de lagos y embalses, que provoca un exceso de fitoplancton.

⁴⁴⁹ DUARTE G., RODRÍGUEZ LÓPEZ, Á. & GALVÁN VALLINA, J., «Objetivos y principios fundamentales de la política ambiental europea», en *Revista Internacional del Mundo Económico y del Derecho*, 6 (2013), pp. 37-69.

legislador a poner más énfasis al consumo sostenible, con la consecuente interrelación entre la normativa ambiental con la normativa de protección al consumidor.

- d) Por último, el objetivo de fomentar medidas internacionales, parece lógico pues como se ha mencionado anteriormente los problemas ambientales a menudo no entienden de fronteras, como es el caso de la contaminación o el cambio climático, por ello se muestra necesaria la cooperación global. Por tanto, nada impide que la política medioambiental de la UE aborde nuevos problemas que puedan detectarse fuera de la UE⁴⁵⁰.

De estos objetivos se observa, en primer lugar, que se tratan de objetivos muy amplios, por lo tanto, también existe legitimación amplia para intervenir tanto en el ámbito sectorial como geográfico, limitado por el principio de subsidiariedad que se desarrolla en el apartado siguiente⁴⁵¹. Sin embargo, esta generalidad permite cierta flexibilidad y adaptabilidad a la hora de que el legislador de la UE adopte acciones comunes en aras de alcanzar los objetivos perseguidos⁴⁵². En consecuencia, las acciones prioritarias cambiarán de forma recurrente en función de la voluntad política para prevenir los riesgos ambientales. Dado que los poderes para actuar en materia ambiental son tan amplios, la competencia ambiental de la UE abarca casi cualquier medida ambiental lo que resulta difícil establecer los límites de esta política tan variable⁴⁵³.

En segundo lugar, los objetivos marcan las metas a conseguir con la adopción de medidas en esta materia, y a su vez, establece límites en sus actuaciones. Es más, si un acto basado en el artículo 192 TFUE no persigue uno o más de estos objetivos, deberá declararse nulo.

⁴⁵⁰ DE SADELEER, N., *EU environmental law... Op. Cit.* pp. 36-39.

⁴⁵¹ LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación... Op. Cit.* p. 185.

⁴⁵² Véase Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de julio de 1994, asunto C-379/92, en su párrafo 57, el Tribunal manifiesta que el artículo 130 (R), actual 191.1, se limita a definir los objetivos generales de la Comunidad en materia de medio ambiente.

⁴⁵³ DE SADELEER, N., *EU environmental law... Op. Cit.* p. 35.

En tercer lugar, se debe destacar que no existe ninguna jerarquía entre los objetivos, esto quiere decir que un objetivo puede prevalecer sobre los demás y las instituciones de la UE tienen que especificar y clasificar jerárquicamente los objetivos dentro de cada área determinada del derecho secundario.

En cuarto lugar, las obligaciones medioambientales establecidas en derecho derivado deben ajustarse a los objetivos recogidos en el apartado 1 del artículo 191 del TFUE.

En quinto lugar, debe señalarse que los objetivos medioambientales también pueden tenerse en cuenta en virtud del artículo 11 TFUE⁴⁵⁴ y el artículo 37 de la Carta europea de Derechos fundamentales⁴⁵⁵ en el contexto de la actuación realizada en relación con otras políticas de la UE⁴⁵⁶.

Además, respecto a los objetivos de la política ambiental europea, también se tienen que tener en consideración los Programas de Acción en materia de Medio Ambiente de la Unión que se han mencionado anteriormente, ya que recogen una serie de prioridades y objetivos ambientales más concretos para el periodo en el que se va a aplicar. En la actualidad se encuentra vigente el VIII Programa de acción hasta 2030⁴⁵⁷, cuya prioridad es acelerar la transición ecológica de manera justa e inclusiva, con el objetivo a largo plazo «Vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta» de aquí a 2050⁴⁵⁸.

⁴⁵⁴ Artículo 11 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea *“Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible”*.

⁴⁵⁵ Artículo 37 de la Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01), *“Las políticas de la Unión integrarán y garantizarán con arreglo al principio de desarrollo sostenible un alto nivel de protección del medio ambiente y la mejora de su calidad.”*

⁴⁵⁶ DE SADELEER, N., *EU environmental law... Op. Cit.* p. 38.

⁴⁵⁷ Decisión 2022/591 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de abril de 2022 relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2030.

⁴⁵⁸ CONSEJO EUROPEO, <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2022/03/29/council-adopts-8th-environmental-action-programme/> Consultado el 20 de julio 2022. Para lograr ese objetivo general, el programa recoge en su artículo 2 una serie de objetivos prioritarios encaminados a tal fin.

2.6. FINANCIACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL AMBIENTAL EUROPEA

2.6.1. Instrumento Financiero para el Medio Ambiente

La política ambiental de la UE, se financia principalmente mediante el Instrumento Financiero para el Medio Ambiente, en adelante LIFE, que se creó en el año 1992 para contribuir al desarrollo y a la aplicación de la política y la legislación comunitaria ambiental y se encarga de cofinanciar acciones medioambientales principalmente en el sector industrial y a las autoridades públicas⁴⁵⁹.

Para el periodo 2021-2027, el Programa de la Unión Europea para el Medio Ambiente y la Acción Climática es uno de los principales contribuyentes al Pacto Verde Europeo, cuyo objetivo es: transformar la UE en una sociedad justa y próspera, con una economía moderna, eficiente en recursos y competitiva, en la que no haya emisiones netas de gases de efecto invernadero en 2050 y en la que el crecimiento económico se desvincule del uso de recursos. Además de proteger, conservar y mejorar el capital natural de la UE, y proteger la salud y el bienestar de los ciudadanos frente a los riesgos e impactos relacionados con el medio ambiente y el clima⁴⁶⁰.

A su vez el Programa LIFE para el periodo 2021-2027 se estructura en dos áreas principales con dos subprogramas cada una de ellas:

A) Área de Medio Ambiente:

-Subprograma Naturaleza y Biodiversidad

-Subprograma Economía Circular y Calidad de Vida

B) Área de Acción por el Clima:

-Subprograma Mitigación del Cambio Climático y Adaptación a este

-Subprograma Transición hacia las Energías Limpias

⁴⁵⁹ GOBIERNO DE ESPAÑA, https://www.miteco.gob.es/es/estadistica/temas/estadisticas-ambientales/4_9_tcm30-127290.pdf Consultado el 21 de julio 2022.

⁴⁶⁰ GOBIERNO DE ESPAÑA, <https://www.miteco.gob.es/es/ministerio/servicios/ayudas-subvenciones/programa-life/que-es-life/> Consultado el día 30 de julio 2022.

El objetivo del Programa LIFE pretende impulsar e integrar la aplicación de los objetivos políticos de la UE para detener e invertir la pérdida de hábitats y especies silvestres en todos los sectores, apoyando la transición a una economía circular y protegiendo y mejorando la calidad de los recursos naturales de la UE, incluidos el aire, el suelo y el agua, entre otros. Así como, apoyar la aplicación del marco de política energética y climática de 2030, el objetivo de neutralidad climática de la UE para 2050, y la nueva estrategia de la UE sobre adaptación al cambio climático y la creación de capacidades, estimulando las inversiones y apoyando la aplicación de políticas centradas en la eficiencia energética y las energías renovables a pequeña escala⁴⁶¹.

El programa se encuentra regulado por el Reglamento (UE) 2021/783 del Parlamento Europeo y del Consejo de 29 de abril de 2021⁴⁶² y lo gestiona la Comisión Europea a través de su Agencia Ejecutiva para el Clima, la Infraestructura y el Medio Ambiente (CINEA)⁴⁶³.

En cuanto al presupuesto del que dispone el programa, según los datos publicados por el Parlamento Europeo, el 11 de diciembre de 2018, el Parlamento Europeo sometió a votación la propuesta y aprobó por amplia mayoría el informe de la ENVI. Los diputados al PE propusieron aumentar la dotación financiera del Programa LIFE a 7 272 millones de euros, asignando el 73,2 % a la cartera de medio ambiente. Las negociaciones interinstitucionales dieron lugar a una «interpretación común» sobre los aspectos no presupuestarios, que fue aprobada por el Pleno en primera lectura el 17 de abril de 2019. Las negociaciones sobre el Reglamento LIFE

⁴⁶¹ https://www.ceoexeuropa.es/cxe_container/media/DOC-02-Programa-LIFE.pdf
Consultado el día 31 de julio 2022.

⁴⁶² Reglamento (UE) 2021/783 del Parlamento Europeo y del Consejo de 29 de abril de 2021 por el que se establece un Programa de Medio Ambiente y Acción por el Clima (LIFE) y se deroga el Reglamento (UE) n^o 1293/2013 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021R0783&from=Es> Consultado el 2 de agosto 2022.

⁴⁶³ La Autoridad Nacional en el Estado español encargada de gestionar el Programa LIFE es el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, a través de su Oficina Presupuestaria. Esta Unidad actúa como Punto de Contacto Nacional y como representante español en el Comité LIFE.

se reanudaron en diciembre de 2020, tras el acuerdo sobre el Marco Financiero Plurianual⁴⁶⁴.

Los legisladores alcanzaron un acuerdo provisional que fue aprobado por la Comisión ENVI el 15 de enero de 2021. El acuerdo fija el presupuesto del Programa LIFE en 5 432 millones EUR, el 64 % de los cuales se dedicará a la acción en favor del medio ambiente. Se destinarán 2 143 millones EUR al subprograma de Naturaleza y Biodiversidad. Así pues, se prevé que el Programa LIFE apoye un gran número de proyectos relacionados con la biodiversidad y aborde la degradación de los ecosistemas, que ahora se incluye, junto con otras modificaciones, en su objetivo general. Asimismo, contribuirá a la meta de que al menos el 30 % del gasto del presupuesto total de la UE corresponda a objetivos climáticos. Se reintroducen porcentajes de cofinanciación y se dará prioridad a los proyectos con mayor potencial para alcanzar los objetivos del Programa LIFE. El 16 de abril, la Comisión ENVI aprobó su recomendación para la segunda lectura, que se debatirá en el período parcial de sesiones de abril⁴⁶⁵.

2.6.2. Fondo de Cohesion

Además del Programa LIFE, existen varios fondos europeos que financian actividades orientadas a la mejora del medio ambiente como un elemento esencial del DS, entre los que se encuentre el Fondo de Cohesión, creado en 1994 con base jurídica en el art. 177 del TFUE, encargado el objetivo de reforzar la cohesión económica, social y territorial de la Unión con vistas a fomentar el DS.

En cuanto al destino de los fondos en este periodo 2021-2027 se han fijado para financiar: *“Las inversiones en medio ambiente, incluidos los ámbitos relacionados con*

⁴⁶⁴ Así mismo, el Programa LIFE incorpora el establecimiento de dos programas de trabajo plurianuales por parte de la Comisión Europea. El Primer Programa de Trabajo Plurianual estará vigente en el periodo 2021-2024.

⁴⁶⁵ MINISTERIO PARA LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA Y EL RETO DEMOGRÁFICO, <https://www.miteco.gob.es/es/ministerio/servicios/ayudas-subvenciones/programa-life/que-es-life/> Consultado el día 2 de agosto 2022.

el desarrollo sostenible y la energía que presenten beneficios para el medio ambiente; las redes transeuropeas en materia de infraestructuras de transporte; la asistencia técnica.”⁴⁶⁶

Además, el Reglamento mantiene la concentración temática, es decir, que el Fondo de Cohesión continuará apoyando dos objetivos políticos específicos de la nueva política de cohesión: una economía circular, con bajas emisiones de carbono y más ecológica; y una Europa más conectada. La nueva política de cohesión también introduce una lista de actividades que no reciben apoyo del Fondo de Cohesión. Incluye el desmantelamiento o la construcción de centrales nucleares, infraestructuras aeroportuarias (excepto en las regiones ultraperiféricas) y algunas operaciones de gestión de residuos (como los vertederos). El Fondo de Cohesión no está autorizado a apoyar la inversión en vivienda, salvo para la promoción de la eficiencia energética o del uso de energías renovables⁴⁶⁷.

En el período 2021-2027, la Unión asignará 42 600 millones EUR (a precios de 2018) al Fondo de Cohesión, dentro de los cuales la contribución al Mecanismo Conectar Europa ascenderá a 10.000 millones EUR. El Fondo de Cohesión posterior a 2020 financiará proyectos en los mismos 15 Estados miembros que en el período de programación 2014-2020. Se mantiene el 85 % del valor de los proyectos como porcentaje máximo de cofinanciación.

Asimismo, los países que se beneficiarán de dichos fondos serán aquellos EM cuya renta nacional bruta per cápita, en adelante RNB, no supere el 90 % de la RNB media de la Unión. Durante el período de programación 2014-2020, el Fondo de Cohesión proporcionó financiación a 15 Estados miembros: Bulgaria, Chipre, Croacia, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Grecia, Hungría, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, Portugal, República Checa y Rumanía⁴⁶⁸.

⁴⁶⁶ Reglamento (UE) 2021/1058 del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de junio de 2021 relativo al Fondo Europeo de Desarrollo Regional y al Fondo de Cohesión.

⁴⁶⁷ PARLAMENTO EUROPEO en *Fichas temáticas sobre la Unión Europea*, <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/96/el-fondo-de-cohesion>. Consultado el día 5 de agosto de 2022.

⁴⁶⁸ *Ibidem*, p. 1.

2.6.3. Fondo de Transición Justa

El Fondo de Transición Justa es uno de los instrumentos clave de la Unión Europea para apoyar a las regiones en la transición hacia la neutralidad climática de aquí a 2050. Se concede principalmente subvenciones. El régimen de transición específico en el marco de InvestEU⁴⁶⁹ atrae inversiones privadas. Las actividades del Banco Europeo de Inversiones deben movilizar financiación pública.

Se trata de una herramienta clave para apoyar a los territorios más afectados por la transición a la neutralidad climática y evitar el aumento de las disparidades regionales. Su principal objetivo es aliviar el impacto de la transición financiando la diversificación y la modernización de la economía local y mitigando las repercusiones negativas en el empleo. A fin de lograr este objetivo, el Fondo de Transición Justa apoya inversiones en ámbitos como la conectividad digital, las tecnologías energéticas limpias, la reducción de emisiones, la regeneración de zonas industriales, el reciclaje de trabajadores y la asistencia técnica⁴⁷⁰.

El Fondo de Transición Justa cuenta con un presupuesto global de 17 500 millones EUR para el período 2021-2027. Se financiarán 7 500 millones EUR dentro del marco financiero plurianual y 10 000 millones EUR adicionales en el marco de NextGenerationEU⁴⁷¹.

⁴⁶⁹ El Fondo InvestEU pertenece al Programa NextGeneration. Es un fondo que reunirá una gama de instrumentos financieros para apoyar la inversión en la UE. El Fondo movilizará inversiones públicas y privadas utilizando garantías del presupuesto de la UE. Se estima que se generen inversiones por valor de 372.000 millones de euros. Regulado en el Reglamento (UE) 2021/523 del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de marzo de 2021 por el que se establece el Programa InvestEU y se modifica el Reglamento (UE) 2015/1017.

⁴⁷⁰ PARLAMENTO EUROPEO en *Fichas temáticas sobre la Unión Europea*, <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/214/fondo-de-transicion-justa> Consultado el día 10 de agosto de 2022.

⁴⁷¹ COMISIÓN EUROPEA, https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/recovery-plan-europe_es Consultado el 20 septiembre 2022. El presupuesto a largo plazo de la UE y NextGenerationEU, el instrumento temporal concebido para impulsar la recuperación, constituyen el mayor paquete de estímulo jamás financiado en Europa. Un total de 2,018 billones de euros a precios corrientes* están ayudando a reconstruir la Europa posterior a la COVID-19. Será una Europa más ecológica, más digital y más resiliente.

**CAPÍTULO III – LA
PROYECCIÓN DEL MODELO
COMUNITARIO EN LA
PROTECCIÓN FISCAL
MEDIOAMBIENTAL EN EL
ORDENAMIENTO JURÍDICO
ESPAÑOL**

III - LA PROYECCIÓN DEL MODELO COMUNITARIO EN LA PROTECCIÓN FISCAL MEDIOAMBIENTAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

3.1. LA ASUNCIÓN DEL MODELO COMUNITARIO EN ESPAÑA Y LAS DIFICULTADES EN SU APLICABILIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

3.1.1. Trasposición de la Directiva

En España la trasposición 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, se efectuó a través de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en la que se encuentra regulado el Impuesto sobre Hidrocarburos, concretamente en los artículos 46 a 55.

En la citada Directiva se regulan unos niveles mínimos de imposición que los Estados miembros deben respetar. La Comisión, al fijar dichos niveles mínimos de imposición, tuvo en cuenta criterios medioambientales conforme al considerando 7 de la Directiva 2003/96/CE.

Siguiendo dicha estructura de tipos impositivos, España, al igual que el resto de países de nuestro entorno, ha fijado el tipo impositivo aplicable al gasóleo con un valor inferior al del tipo impositivo aplicable a la gasolina. No obstante, la diferencia entre ambos tipos es sensiblemente inferior a la de los Estados limítrofes.

En relación con la posibilidad de establecer el tipo impositivo reducido del 4 por ciento a las entregas de vehículos eléctricos, debe tenerse en cuenta que la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), supone la transposición al Derecho interno de las previsiones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 98 de la Directiva citada, regulador de los tipos impositivos, prevé la posibilidad de que los Estados miembros establezcan tipos reducidos para los supuestos tasados por el Anexo III de la misma.

En este sentido, la Directiva comunitaria no ha previsto la aplicación de tipos impositivos reducidos a los vehículos eléctricos por lo que su aplicación exigiría previamente una modificación de la Directiva armonizada para la inclusión de estos bienes en su Anexo III, lo que debería ser aprobado por todos los Estados miembros.

En consecuencia, la aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por ciento a estos vehículos no es posible en la actualidad y su eventual aplicación queda supeditada a una propuesta legislativa, que debería ser presentada por la Comisión Europea al Consejo si considerase que hubiese una mayoría de Estados miembros que abogaran por su debate y que, posteriormente, debería ser aprobada por todos los Estados miembros.

3.1.2. Distribución de competencias en materia de fiscalidad ambiental

El Título VIII de la CE de 1978 en su artículo 137, configuró un modelo de organización territorial del Estado haciendo una división entre tres niveles de gobierno, *“El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.”*⁴⁷²

En cuanto al reparto de competencia entre los distintos niveles de gobierno se regula en el art. 133 de la CE atribuyendo al Estado potestad originaria para crear tributos, y a su vez, se admite que las Comunidades Autónomas, en adelante CCAA, como las Corporaciones Locales, en adelante CCLL, puedan establecer y exigir tributos conforme a la Constitución y las leyes⁴⁷³.

El artículo mencionado junto al art. 157.1 de la CE que enumera los recursos de las CCAA, entre los que se encuentra los impuestos cedidos total o parcialmente

⁴⁷² Artículo 137 de la Constitución española.

⁴⁷³ RUIZ GARIJO, M. & CHICO DE LA CÁMARA, P., «Tributos ambientales de las comunidades autónomas» en *La fiscalidad ambiental problemas actuales y soluciones*, Pamplona 2012, p. 105.

por el Estado y los impuestos, tasas y contribuciones especiales propios, se constituyen como una exigencia de la autonomía financiera de las CCAA también reconocida en la propia CE en su art 156.1.

Esta autonomía financiera se manifiesta entre otras acciones por su poder tributario, sobre todo en cuanto a sus recursos propios que permiten la autodeterminación de sus ingresos.

Respecto al alcance de la mencionada potestad tributaria, comprende tanto su establecimiento como la regulación de sus elementos esenciales, por lo tanto, la creación de los mismos. Esto quiere decir, que se le reconoce plena capacidad tributaria a las CCAA, en cuanto el precepto recoge el término establecer, para hacer referencia a la competencia normativa y el término exigencia, para enunciar la facultad administrativa y la gestión de los mismos.

Se debe tener en cuenta que esta potestad tributaria tiene ciertas limitaciones, por ejemplo, convertirse en una condición sine qua non que facultad se encuentre recogida en los Estatutos de Autonomía, así como deben de ser compatibles con las Leyes de armonización estatal y las propias leyes ordinarias estatales que establecen cierta supremacía a la atribución al Estado⁴⁷⁴.

Por lo tanto, el canon de constitucionalidad aplicable a la normativa autonómica es la que recogen los respectivos Estatutos de Autonomía, así como las leyes estatales dentro del marco constitucional, que se hayan dictado para delimitar las competencias entre el Estado y las CCAA y en los principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos, además de los principios constitucionales específicos sobre las CCAA⁴⁷⁵. Otro de los preceptos constitucionales que delimitan la potestad tributaria autonómica es la que se recoge en el art. 6 de la Ley 8/1980 de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas, en adelante

⁴⁷⁴ SERRANO ANTÓN F., «Presente y futuro de la tributación ambiental autonómica», en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectiva de futuro*, Pamplona, 2015, p. 73-78.

⁴⁷⁵ Véase Sentencia del Tribunal Constitucional 7/2010 de 27 de abril Fundamento Jurídico nº4; STC 74/2011 de 19 de mayo, Fundamento Jurídico 3; STC 196/2012 de 31 de octubre, Fundamento Jurídico 1.

LOFCA, por el que se limita la creación de impuestos ambientales como se verá en el desarrollo del presente capítulo.

Por lo expuesto, se debe entender como impuesto propio aquel recurso concedido por el gobierno central al gobierno subcentral, que permite tanto el diseño de su estructura como la obtención de su recaudación en el respectivo territorio impositivo⁴⁷⁶.

Como se ha mencionado en apartados anteriores, el medio ambiente es objeto de la CE de 1978, en su referido art. 45, del que se desprende no sólo un derecho a disfrutar del medio ambiente sino la obligación de reparar los posibles daños causados al mismo, es decir, recoger un mecanismo resarcitorio basado en el principio quien contamina paga. Al mismo tiempo, el precepto establece el deber de conservar el medio ambiente en buenas condiciones pudiendo ejecutar medidas preventivas para lograr tal fin.

En cuanto al reparto de competencias, la CE reserva al Estado la legislación básica sobre la protección medioambiental, sin perjuicio de las competencias normativas de las CCAA para establecer normas adicionales de protección que desarrollen la normativa básica del Estado, pudiendo asumir las CCAA la gestión en esta materia de protección de medio ambiente.

Estas competencias responden al aspecto material del medio ambiente y, por tanto, afectan a las actuaciones legislativas o reglamentarias y a las actuaciones que se lleven a cabo a través de políticas de gasto público. Así sucede con el uso de tributos con finalidad extrafiscal orientadas a la protección del medio ambiente, que se encuentran condicionados por el reparto de competencias establecida en la CE y se proyecta tanto sobre el Estado como las CCAA en el uso de este tipo de figuras impositivas en los términos establecidos en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía⁴⁷⁷.

⁴⁷⁶ LASARTE ÁLVAREZ, J., «La financiación de las Comunidades Autónomas» en *Revista de estudios regionales*, 4, (1979) pp. 481-493.

⁴⁷⁷ SÁNCHEZ SÁEZ, A., «Un enfoque teleológico de la distribución de las competencias ambientales entre el Estado y las Comunidades Autónomas en España», en *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, 5 (2004), pp. 115-122.

En estos términos, cuando se habla de instrumentos de protección ambiental, se hace referencia al conjunto de medidas que pueden adoptar los entes públicos en aras de proteger el medio ambiente y que se pueden dividir en dos categorías, en primer lugar, las medidas resarcitorias o indemnizatorias por las que se pretende indemnizar los daños que se han causado y con ello reparar el daño provocado al medio ambiente.

En segundo lugar, se encuentran las medidas de prevención que más allá de reparar el daño ya causado, pretende desincentivar las conductas que puedan perjudicar de alguna forma al medio ambiente.

Los mencionados instrumentos de protección son variados y no son excluyentes entre sí, sino todo lo contrario, es posible y deseable aplicarlos complementando las distintas medidas entre sí. Además, se debe tener presente que no existe un instrumento perfecto ni existen medidas mejores que otras, por lo tanto, se exige un análisis previo de los fines que se pretenden alcanzar y las circunstancias en las que se encuentran para determinar cuál es el instrumento aplicable.

En este apartado se realizará una revisión de como se ha llegado a la situación actual de ejercicio por las CCAA del poder tributario en relación con los impuestos ambientales, así como destacar las dificultades de la imposición ambiental.

Como ya se ha puesto de manifiesto anteriormente, el tributo se encuentra dentro de los instrumentos económicos que pueden coadyuvar a la defensa y protección del medio ambiente. Es llamativa su naturaleza porque se encuentra a camino entre una medida preventiva y restrictiva, puesto que, por un lado, se exigen tributos por la contaminación, pretendiendo ser una medida resarcitoria, y, por otro lado, deben fomentar la reducción de actividades contaminantes teniendo este carácter una connotación preventiva.

Así mismo, el uso del tributo como instrumento de protección no es pacífico y ha sido cuestionado en numerosas ocasiones tanto desde el punto de vista económico como jurídico. Los principales obstáculos identificados en el análisis de la aplicación de estos instrumentos económicos, no recaen especialmente en los tributos ecológicos sino en los tributos extrafiscales en general, es decir, en aquellos tributos con finalidad distinta a la recaudatoria. La solución a esta problemática se muestra desde una doble perspectiva, desde la teoría del tributo y a la atención de

los principios materiales de la justicia tributaria, haciendo especial hincapié en la capacidad económica⁴⁷⁸.

Ya desde el inicio se planteó la posibilidad de incluir en el propio concepto de tributo la finalidad fiscal o recaudatoria. Partiendo desde una perspectiva de Hacienda liberal, en la que se prime a la reducción de la intervención del Estado, la configuración del tributo se presentaba como una figura esencialmente recaudatoria, en la que sólo se aplicarían como medio para la obtención de ingresos que permitan cubrir el gasto público, integrándose esta naturaleza plenamente en la misma definición de tributo.

Pero no es hasta el momento en que el Estado liberal se encamina hacia la concepción social del mismo, cuando el tributo comienza a manifestar su doble naturaleza. De un lado su función tradicional de recurso financiero para cubrir los gastos públicos como instrumento recaudatorio, y de otro, el tributo como medio para alcanzar los fines públicos de promoción y protección. Es con este cambio de tendencia en la que se muestra la contraposición entre el concepto de prestación tributaria asentado con la nueva finalidad de coadyuvar al alcance de los fines públicos. Teniendo presente la nueva potencialidad de los tributos, sumada a la dificultad que se da en muchas situaciones para separar los aspectos fiscales y los extrafiscales, se va configurando progresivamente el concepto de tributo alejándose de la finalidad recaudatoria hacia otros principios de justicia que le caracterizan.

La aceptación doctrinal de los tributos con fines extrafiscales se asienta con la confirmación del resto del ordenamiento jurídico. Así las cosas, y teniendo presente el orden cronológico, la LGT de 1963 recoge la función extrafiscal de los tributos, concretamente el art. 4⁴⁷⁹. Más tarde, el TC continuando la línea de otras constituciones europeas recoge la función extrafiscal de los tributos en los siguientes términos,

“La función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de

⁴⁷⁸ SERRANO ANTÓN F., «Presente y futuro de la tributación...» *Op. Cit.* pp. 79-89.

⁴⁷⁹ Artículo 4 Ley 230/1963 de 28 de diciembre, General Tributaria: *“Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.”*

*aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de la política social y económica, dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.*⁴⁸⁰

Continuando con el desarrollo de la evolución extrafiscal del tributo, se debe tener en cuenta la LGT actual, que recoge esa finalidad no estrictamente recaudatoria en su art. 2.1. en su párrafo segundo al determinar que, *“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”*

Por lo tanto, una vez determinado que los tributos pueden tener una finalidad extrafiscal es importante realizar la delimitación constitucional de dicho fenómeno, así como sus posibilidades y los límites al uso de los tributos extrafiscales desde la perspectiva de los principios de justicia fiscal.

Partiendo de la validez de los tributos extrafiscales, su estructura debe de respetar los elementos característicos de un tributo tales como, un presupuesto basado en la idea de capacidad económica y su función contributiva a las cargas públicas.

En lo que respecta a la capacidad económica, sin ahondar en el concepto se puede decir que su exigencia implica establecer unos límites máximos o mínimos a la hora de establecer tributos. Por un lado, el mínimo correspondería a la necesidad de gravar manifestaciones de capacidad económica, de tal manera que la flexibilización de este principio permite que se puedan dejar de gravar ciertas manifestaciones de riqueza, sin que en ningún caso se permita gravar supuestos

⁴⁸⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo Fundamento jurídico 13; en este sentido se encuentran otros pronunciamientos del Tribunal como en la STC 186/1993 de 7 de junio.

que no sean manifestaciones de riqueza. Y, por otro lado, el máximo corresponde a la prohibición de los tributos confiscatorios⁴⁸¹.

De la aplicación de dichas exigencias a los tributos extrafiscales se determina, que la capacidad económica no es contraria al uso de tributos con finalidad extrafiscal, siempre que exista una manifestación de capacidad económica que la sustente. Así lo pone de manifiesto el TC en la Sentencia anteriormente citada 37/1987 en su fundamento jurídico número 13 que determina,

“es constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo.”⁴⁸²

Respecto a otros de los elementos característicos del tributo como su función contributiva se debe de tener presente que para continuar hablando de tributos extrafiscales se debe mantener una mínima función contributiva, pudiendo en estos casos mostrar una gran flexibilidad para adaptarse a los fines perseguidos sin que pueda esta cualidad desaparecer en su totalidad⁴⁸³.

⁴⁸¹ DE VICENTE DE LA CASA, F., «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos», en *Crónica Tributaria*, 144 (2012), p. 149-175; ALARCÓN GARCÍA, *Manual del Sistema Fiscal Español*, Pamplona 2009, p. 28. En este mismo sentido, ROSEMBUJ T., *Elementos de Derecho Tributario*, Barcelona 1982, p. 52; MOSCHETTI, «Orientaciones generales de la capacidad contributiva», en *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, 269 (2003) cit., p. 544; y PÉREZ DE AYALA, J. L. & PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Fundamentos de Derecho Tributario*, Madrid 2021, p. 80; FERNÁNDEZ SEGADO F., «El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos», en *Revista Vasca de Administración Pública Herri-Ardulararitzako Euskal Aldizkaria*, 47 (1997), p. 108, afirma que este principio pretende impedir que una aplicación extrema del principio de progresividad atente contra la capacidad económica que la sustenta.

⁴⁸² Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo Fundamento jurídico 13.

⁴⁸³ CHECA GONZÁLEZ, C., «La función de las normas tributarias en el Estado Social. Especial consideración de los tributos con finalidad extrafiscal», en *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, 32 (2015), pp. 15-23.

Como se ha mencionado anteriormente, el TC se ha pronunciado en distintas ocasiones sobre la extrafiscalidad de los tributos manifestando que serán aquellos que tienen como finalidad disuadir o desincentivar actividades que se consideran nocivas, o bien aquellos que estimulen actuaciones protectoras de determinada finalidad, sin perjuicio de que la finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio. Es necesario recordar que, además, los tributos extrafiscales deben de recaer sobre fuentes de capacidad económica, pues el principio de capacidad económica impide establecer tributos cuya materia u objeto imponible no constituyan una manifestación de riqueza real o potencial, por lo tanto, impide gravar manifestaciones de riquezas virtuales o ficticias⁴⁸⁴. Así las cosas, el concepto de tributo desde la perspectiva constitucional exige que en su hecho imponible se grave una fuente de capacidad económica, por lo que siempre perseguirá una finalidad recaudatoria⁴⁸⁵.

De manera que los tributos recaudatorios, pueden perseguir otras finalidades extrafiscales, difícilmente existirán tributos puramente extrafiscales, puesto que la propia noción de tributo implica que no se pueda ir en contra del principio de capacidad económica, por lo que se tiene que tener en consideración para determinar su estructura, los indicadores de dicha capacidad en función del art. 31.1 y 3 de la CE⁴⁸⁶.

En cuanto a las competencias en materia de tributación ambiental, como se ha mencionado anteriormente, el Estado Español se organiza territorialmente en tres niveles de gobierno, estatal, autonómico y local.

Derivada de esta organización se encuentran dos categorías subcentrales de gobierno, las CCAA y las CCLL que, con distintas capacidades e intensidad, tienen cierta autonomía normativa en lo que se refiera a gasto, así como facultades para diseñar fuentes de ingreso. En consecuencia, estos entes son agentes que pueden

⁴⁸⁴ En este sentido Véase Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo, fundamento jurídico 13; STC 194/2000, de 19 de julio Fundamento jurídico 8; STC 193/2004 de 4 de noviembre fundamento jurídico 5.

⁴⁸⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., «Los impuestos especiales como tributos medioambientales», en *Derecho del Medio ambiente y Administración Local*, (2004), pp. 229-239.

⁴⁸⁶ YAGÜE BALLESTER, I., «Impuestos Verdes Autonómicos vs Principios Tributarios del Ordenamiento Español», en *Observatorio Medioambiental*, 2 (1999), pp. 352-369.

hacer uso de su potestad tributaria para incidir en el sistema impositivo orientándolo hacia una finalidad de protección del medio ambiente⁴⁸⁷.

En los inicios la implantación de este tipo de figuras impositivas provocaba rechazo de entre los distintos instrumentos fiscales. Además, los impuestos ambientales presentan algunas taras por sus anomalías, teniendo en ocasiones dificultades para encajarlo en la figura del impuesto, afectando al ejercicio de las competencias tributarias de las CCAA.

Es necesario poner de manifiesto que en el ejercicio de la política fiscal con finalidad de protección ambiental a nivel autonómico o local se encuentra sometida a ciertos límites y condiciones entre las que se encuentran las siguientes:

-Para introducir medidas tributarias con finalidad protectora del medio ambiente, sin alterar el régimen establecido en la CE es necesario que el ente concorra en una doble competencia, en primer lugar, la potestad tributaria, en tanto en cuanto tenga la capacidad para adoptar medidas tributarias pretendidas, y, en segundo lugar, la competencia material para proteger lo que se pretende con la aplicación de estas medidas.

En cuanto a la potestad tributaria, la CE la reconoce la facultad para establecer y exigir tributos a los diferentes niveles de gobierno, así se establece en el art. 133. 1. *“la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado”* continuando el precepto con *“las CC.AA. y las CC.LL. podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la CE y las leyes”*.

Respecto a la competencia material, requiere que el ente que la adopta tenga competencia sobre la protección ambiental que se pretende. Teniendo en consideración esta necesidad, la CE y la normativa básica de régimen local establece un reparto de competencia tal que, al Estado le corresponde la competencia exclusiva sobre *“legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las CCAA de establecer normas adicionales de protección”* en función de lo establecido en el art. 149.1.1 y 23 de CE. A las CCAA le corresponden además de las normas adicionales de protección recogidas en el art. 149, se le atribuye la *“gestión en materia de protección del medio ambiente”* en función al art. 148.

⁴⁸⁷ FALCÓN Y TELLA R., «Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional», en *Derecho del Medio ambiente y Administración Local*, (2004), pp. 213-217.

1. 9º CE. Por último, a las CC.LL. se le atribuyen competencias sobre protección ambiental en su ámbito territorial en función de los establecido en el art. 25. F) de la Ley de bases de Régimen local⁴⁸⁸.

Esta situación, además de por la propia naturaleza extrafiscal, plantea la necesidad de que los impuestos ambientales se rijan por una regla de doble competencia, es decir, son impuestos pero a su vez son instrumentos para lograr otro fin de carácter medioambiental, por tanto, si las CCAA pretenden regular un impuesto de este tipo, necesita una doble vía de legitimación, por un lado, la fiscal y, por otro la extrafiscal, o lo que es lo mismo, la competencia tributaria y la competencia material.

En principio en lo que respecta a la competencia tributaria, se establece en función del art. 6.2. de la LOFCA como impuesto propio, siempre que no recaiga sobre un hecho imponible ya gravado por el Estado.

En cuanto a la competencia material, puesto que si son instrumentos que persiguen fines medioambientales se debe tener competencia sobre esos fines. Aquí se encuentra la dificultad de la interpretación del precepto constitucional y determinar la competencia sobre medio ambiente, puesto que el Estado tiene competencia básica en esta materia y las CCAA tienen competencia en medidas adicionales de protección, sin embargo, según el TC el medio ambiente no es nada y lo importante reside en las materias concretas en las que se traduce el medio ambiente. Esto quiere decir que si se pretende crear un impuesto hidrológico se debe tener en cuenta quien tiene competencia en materia hidrológica.

Gracias al nivel de competencia que tienen las CCAA en España, se ha podido salvar esa doble competencia necesaria para crear tributos de esta naturaleza. A pesar del concepto genérico de medio ambiente recogido en la Constitución, concretamente en el art. 149.1.23 dedicado a determinar la competencia del Estado, que otorga al Estado la competencia básica en materia de medio ambiente, pero sin aclarar qué alcanza cuando se habla de lo básico del medio ambiente. Por lo tanto, no se determina si la creación de un impuesto ambiental entra o no dentro de ese

⁴⁸⁸ CARRERAS MANERO, O., & DE MIGUEL ARIAS S., «Panorama de la tributación medioambiental sobre vertidos a las aguas en España», en *Actualidad Jurídica Ambiental*, 65 (2017), pp. 3-4.

concepto de lo básico, pero gracias a que el medio ambiente se divide en una multiplicidad de competencias, sino que se traduce en competencias sobre otras cosas, es decir, sobre agua, sobre los montes, sobre la energía, etc., es donde ha jugado favorablemente un ámbito competencial de las CCAA que ha salvado esa doble competencia tributaria y material anteriormente mencionada⁴⁸⁹.

Por lo cual, los tres niveles de gobierno tienen potestad tributaria y competencia material sobre protección ambiental, pudiendo todas llevar a cabo actuaciones fiscales de protección medioambiental, teniendo que respetarse entre ellos en cuanto, la potestad tributaria autonómica no puede invadir la competencia material estatal, así como, la competencia material autonómica no puede invadir la potestad tributaria estatal y la competencia material estatal atrae su potestad tributaria limitando la competencia autonómica⁴⁹⁰.

Según lo expuesto, la fiscalidad ambiental es patrimonio de las CCAA y esto se ha producido, por lo que se conoce comúnmente como la ley del vacío, en la que todo vacío tiende a llenarse, es decir, ante la pasividad por parte del Estado de la creación y regulación de impuestos ambientales, prácticamente hasta la creación de la Ley de Sostenibilidad energética del año 2012⁴⁹¹, la creación de este tipo de impuestos ha recaído en las CCAA.

Partiendo de un sistema tributario autonómico como el español, que se construye a partir de la cesión de competencias normativas sobre tributos propios del Estado y sobre aquellas materias imponibles que el Estado no ha acaparado en función del art. 6.2. de la LOFCA que recoge,

“Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos,

⁴⁸⁹ DE VICENTE DE LA CASA, F., «La interpretación del art. 6 de la Ley orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA): Pasado y futuro», en *Revista técnica tributaria*, 128 (2020), pp. 73-116.

⁴⁹⁰ *Ibidem*, p. 88.

⁴⁹¹ Se regula uno de los primeros impuestos ambiental a nivel estatal, el impuesto sobre producción de combustible gastado y almacenamiento de residuos radiactivos.

instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas."⁴⁹²

Por lo tanto, es así como se constituye el sistema autonómico en cuanto a los impuestos propios de las CCAA, pues el Estado a lo largo del tiempo no regula la materia ambiental y han sido las CCAA las que legítimamente han regulado los impuestos ambientales.

Como resultado, en la actualidad dentro del sistema fiscal español se pueden encontrar más de 76 impuestos propios de carácter ambiental, y esta proliferación de impuestos ambientales ha sido uno de los temas tratados en el libro blanco sobre la reforma fiscal que se solicitó a un comité de expertos y que se revisará más adelante.

-El segundo problema que se plantea respecta a la distribución de competencias en materia de tributación medioambiental es la coordinación entre las distintas Administraciones más allá de las relaciones sobre el ámbito competencial, es decir, la adopción de medidas tributarias ambientales debe adecuarse a la coordinación entre las Administraciones para evitar la incidencia de estas sobre un mismo hecho imponible. Por lo tanto, se debe tener en consideración las limitaciones establecidas por la LOFCA, que pretender eliminar las posibles coincidencias sobre los mismos hechos imponibles de los tributos autonómicos con los estatales y locales.

El principal problema que se deriva de la tributación ambiental es la inexistente coordinación entre la fiscalidad estatal y autonómica. Esto no quiere decir que lo que se necesita es armonizar sino coordinar. Así como se ha determinado anteriormente las CCAA han aprovechado los espacios que ha dejado el Estado y han ido ocupando espacios fiscales con la creación de tributos propios.

La creación de tributos propios muestra ciertas dificultades puesto que deben respetar una serie de limitaciones constitucionales, como ya se ha mencionado, entre las que se encuentran, respetar los principios constitucionales, así como las limitaciones a su ámbito territorial que, en cuestiones ambientales en muchas

⁴⁹² Artículo 6.2. LOFCA

ocasiones, no se puede delimitar a un solo ámbito territorial o incluso se marcan ciertas restricciones desde la UE.

La limitación a la creación de estos impuestos, como se ha mencionado, se recoge en el art. 6 de la LOFCA, prohibiendo la creación de impuestos propios cuando recaigan en hechos imposables ya gravados por el Estado. En este sentido, el TC se ha pronunciado en favor de las CCAA, determinando que no se considerara un hecho imponible esencialmente idéntico cuando la finalidad del impuesto sea extrafiscal, disuasoria y reparadora⁴⁹³.

Un sistema tributario es más que un conjunto de figuras superpuestas, es decir, no es una acumulación de figuras, puesto que debe de existir una coordinación con los principios de justicia y con la finalidad que persiguen. Además, no debe de producirse solapamiento, como actualmente se produce en la fiscalidad sobre la energía, por ejemplo, con el impuesto sobre el valor de producción de la energía.

La solución a la descoordinación es complicada de resolver, pero se puede simplificar con dos opciones principales, en primer lugar, realizar una reforma de la LOFCA dejando a las CCAA plenas competencias en cuanto a la creación de impuestos ambientales, idea que es tanto deseable como imposible. En segundo lugar, que sean las CCAA a las que se le prive de esta competencia convirtiéndose en una competencia exclusiva del Estado, idea que es prácticamente inaplicable por el nivel alcanzado con los estatutos autonómicos.

Otro problema es el de poder identificar con claridad el daño ambiental y la relación con el tributo ambiental. Esto es lo que sucedió con el Impuesto balear sobre determinadas instalaciones que no se encontraba vinculado a un daño ambiental específico y por lo tanto fue declarado inconstitucional⁴⁹⁴.

Además, es necesario que concurren dos principios, el principio de capacidad económica y el principio quien contamina paga. Si bien es cierto que el anclaje de

⁴⁹³ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M^a., «Los impuestos medioambientales considerados instrumentos eficientes económicamente y efectivos para la naturaleza», en *Revista de estudios jurídicos*, 20 (2020), pp. 569-571.

⁴⁹⁴ Así se determinó en la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000 de 30 de noviembre Recurso de inconstitucionalidad 838/92. Véase en este mismo sentido, STC 179/2006 de 13 de junio, Cuestión de inconstitucionalidad 1219-2005.

la tributación ambiental se basa en la aplicación del principio quien contamina paga, las medidas de este tipo deben gravar alguna manifestación de la capacidad económica ya sea potencial o real como se ha mencionado anteriormente que establece el propio TC.

3.1.3. Notas definitorias de los tributos ambientales en el ordenamiento jurídico español

3.1.3.1. *Clasificación de la tributación ambiental en el ordenamiento jurídico español*

A medida que se incrementó el uso de instrumentos económicos y, por ende, los tributos ambientales, surgió la necesidad de establecer sus categorías, pero antes de iniciar el estudio de las distintas categorías tributarias se deben hacer ciertas puntualizaciones sobre la naturaleza de los tributos ambientales.

Partiendo de que los tributos ambientales en el sistema fiscal español, son aquellos entendidos como prestaciones pecuniarias de carácter obligatorio cuya finalidad es mejorar o proteger el medio ambiente, también denominados como ecológicos o verdes.

En primer lugar, desde el punto de vista del derecho tributario, es necesario realizar la distinción entre los tributos ambientales en sentido estricto, y los elementos tributarios ambientales, es decir, el conjunto de beneficios fiscales que modulan los elementos cuantitativos, que se pueden encontrar en otros tributos.

En segundo lugar, respecto al término finalidad extrafiscal de los tributos ambientales es impreciso, puesto que determinados impuestos sobre actividades contaminantes o dañinas para el medio ambiente, no persigue el cese total de esa actividad, sino reducirla y establecer ciertos límites⁴⁹⁵.

Partiendo de esta afirmación, se debe hacer la diferencia entre fines y efectos extrafiscales, si bien el objetivo principal de un tributo es distinto al recaudatorio,

⁴⁹⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Madrid 1995, p. 22.

muy probablemente sea un tributo extrafiscal. Sin embargo, si se habla de efectos extrafiscales se hará referencia a aquellos tributos cuyo objetivo principal sea recaudar o que sólo alguno de los elementos que lo constituyen tiene incidencia extrafiscal y por lo tanto no es un tributo extrafiscal⁴⁹⁶.

Independientemente de su denominación, lo importante es determinar la estructura y los elementos constitutivos del tributo. Circunstancia que no resta la importancia de establecer la finalidad de los institutos jurídicos, pero para ello es preciso atender a las disposiciones objetivas de sus aspectos constitutivos antes que a las declaraciones del legislador. Así mismo, un tributo puede repercutir sin premeditación sobre el medio ambiente, pero no por ello tiene por qué ser considerado como un tributo ambiental⁴⁹⁷.

Dicho cuanto acontece, se pasará a la revisión de las categorías tributarias ambientales teniendo en cuenta que comprenden distintos tipos entre los que se incluyen los impuestos, cánones, tarifas y gravámenes, circunstancia que dificulta realizar una definición que englobe a todos ellos⁴⁹⁸.

La primera categoría tributaria a examinar son las tasas ambientales o cánones. Se considerarán tasas ambientales, aquellas que graven el uso privativo del dominio público, o bien la prestación de un servicio, así como otras actividades realizadas en régimen de Derecho Público relacionados con la mejora o protección del medio ambiente, siempre que estos se refieran, afecten, o beneficien, a los sujetos pasivos. A su vez, para ser considerado como tasas ambientales debe de cumplir dos requisitos, el primero consiste en deben ser de solicitud obligatoria para los administrados, y el segundo es que se trate de un servicio que no pueda concurrir en el sector privado, porque esté reservado al sector público o porque implique intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad⁴⁹⁹.

⁴⁹⁶ HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario... Op. Cit.*, p. 56.

⁴⁹⁷ JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., «Hecho imponible o finalidad ¿Qué califica a un tributo como ecológico?», en *Fiscalidad ambiental*, Barcelona 1998, pp. 369-370.

⁴⁹⁸ JIMÉNEZ VARGAS P. J., *Los tributos y la protección... Op. Cit.* p. 80.

⁴⁹⁹ Artículo 2.2. apartado c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El art. 2 de la Ley General Tributaria, en adelante LGT, que recoge las distintas categorías tributarias del ordenamiento jurídico español no hace referencia a los cánones.

Respecto a los cánones, y haciendo un análisis de las distintas normativas fiscales en las que aparece este término, hace referencia al gravamen del uso o aprovechamiento especial del dominio público, por lo tanto, estaríamos ante una tasa. La particularidad de esta figura radica en que se emplea cuando el sujeto pasivo hace uso del medio ambiente y obtiene una ventaja directa⁵⁰⁰.

La segunda categoría de tributo ambiental son las contribuciones especiales, considerados como aquellos tributos cuyo hecho imponible produce un aumento de valor en los bienes privados a consecuencia de una actuación pública en materia ambiental, ya sea mediante la realización de una actividad o por la prestación de un servicio por parte de cualquier Administración⁵⁰¹.

La principal diferencia entre las contribuciones especiales y las tasas en que su pago no se origina por un gasto o beneficio individual, sino por la colectividad reconocible y con cargos a los presupuestos públicos, principalmente obras o servicios públicos destinados a la protección y utilización del entorno natural colectivo⁵⁰².

Existen criterios dispares respecto al hecho imponible de las contribuciones espaciales, mientras que algunos autores defienden que consiste en el beneficio especial recibido por el sujeto pasivo a consecuencia de una obra pública o establecimiento o ampliación de servicios públicos produciéndose su operatividad en aras de favorecer o conservar el medio ambiente en aquellos supuestos de realización de infraestructuras de carácter ecológico⁵⁰³. Por otro lado, otros autores opinan que las contribuciones especiales son gastos públicos especiales, con fines

⁵⁰⁰ SIMÓN ACOSTA, E., «Reflexiones sobre las tasas de las haciendas locales», en *Hacienda Pública Española*, 35 (1975), p. 261; en este mismo sentido JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., «Hecho imponible o finalidad...» *Op. Cit.* pp. 374-377.

⁵⁰¹ JIMÉNEZ VARGAS P. J., *Los tributos y la protección...* *Op. Cit.* p. 86.

⁵⁰² VEGA HERRERO M., *Las contribuciones especiales en España*, Madrid 1975, p. 52.

⁵⁰³ CALVO VÉRGEZ, J., «Las contribuciones especiales como instrumentos», en *Tratado de tributación medioambiental*, Pamplona 2008, pp. 415-432.

de proteger el medio ambiente en el momento en que son ocasionados por conductas contaminantes de sujetos determinados pues reciben como beneficio la restauración o mejora de las condiciones ambientales mediante la obra o servicio público⁵⁰⁴.

En tercer lugar y último lugar, se analizarán los impuestos ambientales puesto que representan la categoría tributaria de mayor relevancia y mayor peso dentro del sistema fiscal.

Los impuestos, como se ha puesto de manifiesto anteriormente, se definen como pagos sin contraprestación, a diferencia de las tasas, que son pagos por un servicio prestado o un coste público. Esta categorización ampliamente aceptada, según HERRERA MOLINA, nació en el mundo de los gravámenes con orientación fiscal, pero no es totalmente satisfactoria en el campo ambiental. Esta afirmación no pretende ser polémica; solo sugiere que es importante mantener una noción más específica de que la tributación ambiental asigna el coste del daño ambiental al contaminador de maneras que podrían verse como cargos, una posición menos enfatizada en los últimos años por la OCDE.⁵⁰⁵

3.1.3.2. *La extrafiscalidad de los tributos ambientales*

En cuanto al concepto de extrafiscalidad tributaria, puede presentar varios significados y se debe señalar la distinción de tres tipos de tributos extrafiscales. En primer lugar, aquellos que sólo persiguen fines extrafiscales, en segundo lugar, los que sus ingresos están afectos a un fin u objetivo extrafiscal y, por último, aquellos con fin recaudatorio, pero con preceptos en su configuración con finalidad extrafiscal⁵⁰⁶.

De esta clasificación de tributos extrafiscales una amplia parte de la doctrina determina que sólo la primera categoría es, en sentido estricto, un tributo

⁵⁰⁴ HERRERA MOLINA P. M. & CARBAJO VASCO, D., «Capítulo III. Marco general jurídico de la tributación medioambiental y marco comunitario» en *Tributación medioambiental: teoría práctica y propuestas*, Madrid 2004, pp. 61-114.

⁵⁰⁵ *Ibidem* p. 88.

⁵⁰⁶ MUÑIZ PÉREZ, J. C. & TOMÉ HERNÁNDEZ, N., *Health taxes: la última...Op. Cit.* p. 50.

extrafiscal⁵⁰⁷. Asimismo, se considera que la extrafiscalidad exige que su razón no sea solamente recaudatoria, incluso su objetivo debe ser la recaudación cero, manifestación del éxito de su función extrafiscal. Por lo tanto, su éxito será su gradual inaplicación e irrelevancia, característica que debe de quedar reflejada en la configuración de los elementos esenciales del tributo⁵⁰⁸.

Una vez expuesto el origen de la tributación ambiental en España, se pasará a revisar cuales son los problemas conceptuales de la fiscalidad ambiental. Partiendo de que los impuestos ambientales son principalmente autonómicos, se debe de poner de manifiesto que presentan diversos problemas.

El primero de ellos es sobre la legitimidad de estos impuestos, puesto que se tratan de figuras impositivas que no se ajustan a la definición establecida por la Constitución que los determina como, instrumentos de contribución para mantener los gastos públicos en función de la capacidad económica. Si bien, el TC⁵⁰⁹ en la Sentencia en relación al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, determinó el amparo constitucional del fin extrafiscal, declarando que los impuestos extrafiscales eran aquellos que debían contemplar la capacidad contributiva real o potencial, teniendo en cuenta que si no lo contemplaban perdían su condición de impuesto transformándose en otro tipo de instrumento económico. Es precisamente aquí donde se encuentra el problema a resolver, es decir, como se resuelve el problema de una figura que son los impuestos esencialmente guiados por la capacidad económica para admitir unos impuestos que funcionan mejor cuanto menos recaudan⁵¹⁰.

Por lo tanto, es necesario encontrar un anclaje que en un primer momento se estableció desde la UE, en función del principio quien contamina paga que, como se ha puesto de manifiesto, es un principio por el cual se cubren las externalidades, por lo tanto, se trata de un principio pigouviano, que no un principio tributario.

⁵⁰⁷ VARONA ALABERN, J. E., *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Madrid 2009, p. 125.

⁵⁰⁸ MUÑIZ PÉREZ, J. C. & TOMÉ HERNÁNDEZ, N., *Health taxes: la última....Op. Cit.* p. 51.

⁵⁰⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo. Fundamento Jurídico nº 13.

⁵¹⁰ BORRERO MORO, C. J., «La tributación ambiental al alza en España», en *Studi Tributari Europei*, 11 (2021), pp. 77-126.

Por lo tanto, la base de la aceptación de este tipo de impuestos inicialmente se encuentra en la aplicación del principio quien contamina paga que, respecto al ámbito autonómico, la postura del TC fue favorable, interpretando que cualquier impuesto que tuviera carácter medioambiental pasaba la barrera del art. 6.2. de la LOFCA.

Es por todas estas circunstancias mencionadas por las que en la actualidad el sistema fiscal español recoge un número tan elevado de impuestos de carácter ambiental, y más concretamente de carácter autonómico.

Por otro parte, se debe realizar una investigación de los efectos ambientales, es decir, al constituir figuras impositivas que pretenden proteger el medio ambiente, incluidos tanto los que pretenden desincentivar como los beneficios fiscales que favorezcan la conservación y protección ambiental, se debe acompañar de los objetivos, seguimientos y consecución de los mismos, así como de los indicadores adecuados para su evaluación y su potencial modificación o eliminación⁵¹¹.

Por último, se plantea una problemática en relación con los impuestos verdes, y es que no se encuentre un concepto claro sobre impuesto ambiental. Dentro de las distintas clasificaciones que se realizan de los impuestos medioambientales, la Hacienda Pública determina que este tipo de impuestos tendrán consideración de ambientales cuando cumplan con una finalidad disuasoria y una función reparadora. Se entiende que tiene una función disuasoria cuando se grava una manifestación real o potencial de contaminación o agresión al medio ambiente y se grava en mayor medida a aquel que más contamina. Por lo tanto, un impuesto ambiental debe de tener un hecho imponible que sea una actividad contaminante⁵¹², pero además debe de estar diseñado de tal manera que grave en mayor o en menor

⁵¹¹ SERRANO ANTÓN F., «Presente y futuro de la tributación...» *Op. Cit.* Pp. 90-112.

⁵¹² Así, el TC ha precisado, que la afectación del gravamen a la finalidad que se persigue, es otro de los elementos que indican su posible calificación del impuesto como medioambiental, así lo establece el las Sentencias 176/2006 y 22/2015. Además, el TS ha puesto de manifiesto la irrelevancia del concepto para valorar su constitucionalidad en su auto de 19 de enero de 2018, recurso de casación 5288/2017.

medida en función de si se produce más o menos contaminación que muestre esa función incentivadora de dejar de contaminar que funcione⁵¹³.

3.1.3.3. *La afectación de los tributos ambientales*

A la hora de hablar de tributación ambiental también se debe tener en cuenta otras cuestiones como son la afectación o no de la reducción derivada de estas figuras impositivas y su relación con el principio de neutralidad impositiva. Ambas cuestiones no responden a cuestiones técnicas de configuración impositiva estricta, sino que se relacionan con otras decisiones políticas legislativas estatales y autonómicas.

Respecto a la afectación de la recaudación, no se establece estrictamente una exigencia del destino que deba darse a los ingresos obtenidos por los tributos ambientales sea reinvertido en protección medioambiental. Si bien es cierto que en los casos en que la recaudación se encuentre afectada a la financiación de actividades destinadas a favorecer el medio ambiente, se genera lo que se conoce como doble dividendo.

Asimismo, se debe tener presente que el criterio de la afectación no es el único para poder categorizar un tributo como extrafiscal, en este sentido se pronunció el TC en su Sentencia 179/2006, de 13 junio, estableciendo una doctrina que se ha confirmado con posterioridad por su Sentencia 22/2015 de fecha 16 de febrero de 2015, que declaró inconstitucional la Ley 7/1997 afirmando que,

*“la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal”.*⁵¹⁴

Es decir, que las manifestaciones genéricas no dotarán de la categorización extrafiscal de un tributo, sino que para determinar dicha categoría se deberá atender al conjunto de sus elementos estructurales. Por lo tanto, no sirve con una

⁵¹³ MORENO GARCÍA, J., «La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional: un problema no resuelto», en *Revista Vasca de Administración Pública*, 115 (2019), pp. 289-301.

⁵¹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2015, de 16 de febrero

mera declaración generalista sobre la finalidad medioambiental del tributo y menos atendiendo a una simple afectación de la recaudación – es más, en la práctica es muy complicado controlar si verdaderamente la afectación se realiza–, por lo tanto, la finalidad medioambiental debe materializarse en la regulación efectiva de éste⁵¹⁵.

Además, es importante tener en cuenta el principio de neutralidad impositiva, que se encuentra estrechamente vinculada a la fiscalidad verde, consiste en que los tributos de este tipo no deben de aumentar la presión fiscal, sino que su inclusión en el sistema financiero de suponer una reducción de la presión fiscal de otros tributos de forma que pueden suponer favorecedores al desarrollo económico a la para que favorece el cuidado del medio ambiente. Esta también es un reflejo de la teoría del doble dividendo.

3.2. LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA

En este apartado se pretende presentar una panorámica completa sobre la fiscalidad ambiental en España. En estos últimos 30 años, a excepción del parón producido por la crisis sanitaria del Coronavirus y su posterior crisis económica, la fiscalidad medioambiental ha experimentado un desarrollo progresivo, contando con que desde los tres niveles de gobierno que cuentan con competencia en materia fiscal, es decir, Estado, CCAA y CCLL, han creado figuras impositivas en esta materia. Pero en esta acción se debe destacar la labor de las CCAA, que han creado hasta setenta y seis impuestos propios de estos entes territoriales con el objetivo de proteger el medio ambiente.

Esto ha generado un alto nivel de conflictividad, pues muchos han sido cuestionados y llevados ante el TC por considerarse inconstitucionales⁵¹⁶ o ante el

⁵¹⁵ ADAME MARTÍNEZ, F. D., *Análisis desde la perspectiva ambiental...* Op. Cit. p. 32.

⁵¹⁶ Véase Sentencia del Tribunal Constitucional 84/2020 de 15 de julio resuelve sobre el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el presidente del Gobierno contra el artículo único, apartado cuarto, de la Ley de las Cortes de Castilla y León 6/2018, de 13 de

TJUE mediante cuestiones prejudiciales planteadas por Tribunales Superiores de Justicia o por el propio TS. Algunas figuras impositivas no han podido superar la revisión de constitucionalidad y, por ende, de compatibilidad con el derecho europeo, y otras si y continúan vigentes.

Si bien es cierto que no se pone en duda que muchas de las figuras impositivas creadas en esta materia tienen una finalidad extrafiscal de proteger y conservar el medio ambiente, hay otras, que se analizarán a continuación, que tienen una finalidad claramente recaudatoria encubierta por un objetivo de protección ambiental.

Se hace referencia a esta circunstancia porque, desde un punto de vista personal, sólo se pueden clasificar como tributos ambientales aquellos que en sus elementos esenciales tales como el hecho imponible, sujetos pasivos, bases, tipos impositivos, cuotas y deducciones incorporan sin ningún ápice de duda un objetivo ambiental.

En consecuencia, el presente apartado se dedicará al estudio de los tributos ambientales más relevantes, haciendo la división en cinco categorías, los tributos sobre el agua, tributos sobre las emisiones contaminantes, tributos sobre la energía, tributos sobre los residuos y otros tributos ambientales.

noviembre, por el que se modificaba el impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión; Sentencia 74/2016, de 14 de abril de 2016. Recurso de inconstitucionalidad 4292-2015. Interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con diversos preceptos de la Ley del Parlamento de Cataluña 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear; Sentencia 43/2019, de 27 de marzo de 2019. Recurso de inconstitucionalidad 6367-2017. Interpuesto por el presidente del Gobierno en relación con diversos preceptos de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono.

3.2.1. Tributos ambientales de carácter estatal

3.2.1.1. Tributos sobre el agua

En relación a la primera categoría tributaria a examinar, los tributos sobre el agua, lo primero que se debe poner de manifiesto es que, desde los tres niveles, tanto estatal como autonómica, como local han constituido tributos sobre el agua, cada uno de ellos en función de su ámbito y competencia sin ningún tipo de orden ni coordinación.

Además, en el ámbito autonómico, los impuestos sobre el agua son dentro de los tributos propios de los más destacados en cuanto a volumen recaudatorio puesto que es el más fácil de gravar por las diferentes fases del ciclo del agua, que existiendo un vacío de imposición estatal las comunidades supieron aprovechar para crear tributos propios⁵¹⁷.

Así mismo, es importante resaltar que la mayoría de tributos estatales y autonómicos en materia de agua se les denomina cánones. Los cánones no pertenecen a ninguna de las categorías tributarias establecidas en el art. 2.2. de la LGT, es decir, impuestos, tasas o contribuciones especiales. Por lo tanto, los tributos ambientales que se constituyan por las CCAA se deberán configurar conforme alguna de las categorías tributarias mencionadas con independencia de cuál sea su denominación.

Respecto a los tributos sobre el agua de carácter estatal, se mencionarán las figuras establecidas hasta la fecha sin entrar a analizar el régimen jurídico o sus posibles aspectos más conflictivos.

3.2.1.1.1. Tasa por ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico

En primer lugar, entre los tributos sobre el uso del dominio público se encuentra el canon por ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico del art. 112 del Texto refundido de la Ley de aguas. Ya en su propio contenido determina su naturaleza como tasa que grava la ocupación,

⁵¹⁷ ADAME MARTÍNEZ, F., «Los tributos ambientales en España», en *Protección del medio ambiente. Fiscalidad y otras medidas del Derecho al Desarrollo*, Pamplona 2019, p. 137.

utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulicos que requieran concesión o autorización administrativa, destinada a la protección y mejora de dicho dominio⁵¹⁸. Su devengo, es decir, el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible, se produce con el permiso inicial y el mantenimiento de la concesión o autorización. En cuanto a su base imponible, el propio artículo establece que se determinará por el Organismo de cuenca en función del caso, es decir, cuando se trate de aprovechamiento del dominio público, por el valor del terreno ocupado, en caso de utilización del dominio en función del valor de dicha utilización o beneficio obtenido, y en caso de aprovechamiento, por el valor de los materiales consumidos o la utilidad de dicho aprovechamiento. El tipo de gravamen aplicable es de 5% en los supuestos de ocupación y utilización y de un 10% en los casos de aprovechamiento aplicables a la base imponible resultante⁵¹⁹.

3.2.1.1.2. Tasa de ocupación del dominio público marítimo-terrestre

En segundo lugar, dentro de los tributos sobre el agua de carácter estatal se encuentra el canon de ocupación del dominio público marítimo-terrestre del art. 84 de la Ley 22/1988 de 29 de julio de Costas que grava toda la ocupación o aprovechamiento estatal en virtud de una concesión o autorización, independientemente de la administración otorgante. Este tributo grava los beneficios obtenidos por el sujeto al que se le otorga la concesión o autorización administrativa que le permite ocupar o aprovechar el dominio público al que se ha hecho referencia, por lo tanto, los sujetos pasivos serán los titulares de las concesiones y autorizaciones.

En cuanto a su base imponible, está constituida por el valor del bien ocupado o aprovechado que se calculará en función de si el bien de dominio público marino-terrestre es ocupado o aprovechado. Respecto a la cuota se calculará aplicando a la

⁵¹⁸ Artículo 112 del Texto refundido de la Ley de aguas, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2001 de 20 de julio.

⁵¹⁹ GARCÍA VALIÑAS, M^a. A., ARBUÉS GARCÍA, F., «La fiscalidad del agua» en FEDEA, 2020, p. 9.

base el tipo de gravamen aplicable que es de 8% en caso de ocupación y el 100% en caso de aprovechamiento⁵²⁰.

3.2.1.1.3. Canon de regulación y tarifa de utilización del agua

En esta categoría se encuentra el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua regulado en el art. 114 del Texto refundido de la Ley de Aguas. Ambos tributos tienen como objetivo repercutir sobre el usuario el coste de inversión en infraestructuras hidráulicas y los gastos de mantenimiento o explotación de tales infraestructuras.

En cuanto al primero de ellos, se aplica a quienes se benefician de obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas financiadas por el Estado, en todo o en parte. El objetivo principal de esta tasa es compensar los costes de inversión de la Administración pública y cubrir los costes de operación y mantenimiento de dichas instalaciones. Por lo tanto, lo que grava el canon de regulación es la realización a cargo del Estado de obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas que benefician al sujeto pasivo, como puede ser la construcción de un embalse. A su vez, esta figura tributaria se encarga de gravar los gastos de explotación y conservación del servicio.

Respecto a la tarifa de uso del agua se encarga de gravar a aquellos que se benefician por otro tipo de obras hidráulicas específicas realizadas, entre las que se encuentran las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su uso, cuyo objetivo principal es compensar los costes de la inversión que soporta la Administración pública y sus gastos de explotación y conservación de dicha obra⁵²¹.

En lo que respecta a la cuantía del tributo se fijará con la suma de las siguientes cantidades: total del gasto previsto de funcionamiento y conservación de la obra, más los gastos de administración del organismo gestos imputables a dichas obras y el 4% del valor de la inversión realizada. A la hora de distribuir el

⁵²⁰ MOLINOS RUBIO, L. M^a, «Modificaciones económico-financieras en el ámbito del saneamiento», en *Justicia administrativa: Revista de derecho administrativo*, 1 (2012), pp. 124-126.

⁵²¹ JIMÉNEZ COMPAIRD, I., *Los Cánones de regulación y tarifas de utilización del agua*, Pamplona 2012, pp. 39.

importe global, el propio art. 114 de la Ley de Aguas dispone que, “se realizará con arreglo a criterios de racionalización del uso del agua, equidad en el reparto del uso del agua, equidad en el reparto de las obligaciones y autofinanciación del servicio”⁵²², remitiendo su concreción al Reglamento⁵²³.

3.2.1.1.4. Canon de control de vertidos

Por último, dentro de los tributos sobre el agua estatal se encuentre el Canon de control de vertidos que se regula en el art. 113 de la Ley de Aguas. En su propio contenido se define como una tasa con el fin de estudiar, controlar, proteger y mejorar el medio de cada cuenca hidrográfica. Esta tasa grava a aquellos sujetos que realicen vertidos a las cuencas hidráulicas, que además serán compatibles con otras figuras impositivas establecidas por las propias CCAA o EELL en el ámbito de sus competencias. El importe será el resultado de multiplicar el volumen de vertido autorizado por el precio unitario de control de vertido, que a su vez se calcula multiplicando el precio básico por metro cúbico por un coeficiente de mayoración o minoración, que se establecerá reglamentariamente en función de la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido, así como por la mayor calidad ambiental del medio físico en que se vierte⁵²⁴.

3.2.1.1.2. Tributos sobre residuos

Desde la UE se ha exigido a los EM garantizar que los residuos sean objeto de preparación para su reutilización, incluyendo la obligación de recoger por separado favoreciendo así su reutilización.

Para ello, la Unión ha establecido unas metas con el objetivo de alcanzar una economía circular eficiente en el uso de los recursos y por lo tanto, los EM deben de adoptar una serie de medidas que garanticen dichos objetivos entre los que se

⁵²² Artículo 114.4 de Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas.

⁵²³ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M^a. L. & ORTIZ CALLE E., *La fiscalidad del agua. Situación actual y perspectiva de reforma*, Valencia 2019, pp. 280-285.

⁵²⁴ CARRERAS MANERO, O., & DE MIGUEL ARIAS S., «Panorama de la tributación...» *Op. Cit.* pp. 5-8.

encuentra, llegar al año 2025 con el aumento de la preparación de la reutilización y el reciclado de residuos municipales hasta un 55%; para el año 2030 se aumentaría la preparación para la reutilización y el reciclado de residuos municipales hasta un mínimo del 60%; y para 2035 se elevaría la preparación para la reutilización y el reciclado de residuos municipales hasta un mínimo del 65%⁵²⁵.

En España el conjunto de vertederos opera de media un 54% del total de residuos generados, superando en más del doble de la media europea que se sitúa en un 24%. Estas cifras no reflejan los objetivos recogidos en la Directiva mencionada. Este sector de los residuos emite actualmente un 4,1% del total de emisiones de efecto invernadero del país, es decir, trece millones y medio de toneladas de CO₂, de los que diez millones y medio corresponden a los vertederos más medio millón de toneladas de tratamientos biológicos⁵²⁶.

En consecuencia, el Ministerio de Transición Ecológica ha diseñado una nueva regulación sobre la eliminación de los residuos en los vertederos que incluye, entre otras disposiciones tributos sobre residuos. Es en la Ley 7/2022 de 8 de abril sobre residuos y suelos contaminados para una economía circular⁵²⁷ donde se recogen las dos nuevas figuras impositivas que entrarán en vigor en el año 2023. Esta Ley se ha aprobado con la finalidad de transponer la Directiva 2018/851 de 30 de mayo por la que se modificó la Directiva 2008/98/CE sobre residuos, así como la Directiva 2019/904 de 5 de junio relativa a la reducción del impacto de determinados productos plásticos en el medio ambiente.

En cuanto al contenido tributario de la Ley, se encuentra en el título VII denominado Medidas fiscales para incentivar la economía circular y en concreto en los artículos 67 a 83 el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables; y los artículos 84 a 97 el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos la incineración y la consideración de residuos.

⁵²⁵ GARCÍA DE PABLO, J. F., «Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico», en *Quincena fiscal*, 11 (2021), pp. 31-42.

⁵²⁶ CALVO VÉRGUEZ, J., «La nueva fiscalidad de los residuos», en *Revista Quincena Fiscal*, 10, (2022), pp. 1-17.

⁵²⁷ Esta Ley está constituida por ciento dieciocho artículos, distribuidos en nueve títulos y veintidós disposiciones adicionales, once transitorias, dos derogatorias, tres finales y diecisiete anexos.

3.2.1.2.1. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

En primer lugar, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es una novedad, puesto que ha excepción del impuesto andaluz⁵²⁸, ha sido una materia olvidada por las Haciendas autonómicas. Esta inactividad por parte de las CCAA permite simplificar el establecimiento de esta nueva figura y evitar las compensaciones a las regiones afectadas⁵²⁹.

En cuanto a su naturaleza el impuesto es indirecto y según lo establecido en el artículo 67 grava la utilización de este tipo de envases, pero esto no es del todo correcto pues si se hace una revisión de su hecho imponible lo que verdaderamente grava es la adquisición intracomunitaria, la fabricación y la importación de este tipo de envases.

Ahora bien, cuando se habla de envases se refiere a todos aquellos establecidos en el art. 2.1 de la Ley 11/1997 de 24 de abril, que se entenderá por

“todo producto fabricado con materiales de cualquier naturaleza y que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo. Se considerarán también envases todos los artículos desechables utilizados con este mismo fin. Dentro de este concepto se incluyen únicamente los envases de venta o primarios, los envases colectivos o secundarios y los envases de transporte o terciarios. Se consideran envases industriales o comerciales aquellos que sean de uso y consumo exclusivo en las industrias, comercios, servicios o explotaciones agrícolas y ganaderas y que, por tanto, no sean susceptibles de uso y consumo ordinario en los domicilios particulares”.

Además, la nueva ley incorpora a esta categoría,

⁵²⁸ La Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad crea y regula el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un solo Uso en Andalucía (IBP) que, con una finalidad medioambiental, grava el suministro de bolsas de plástico por los establecimientos comerciales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

⁵²⁹ Así lo determinan el art. 6.3. de la LOFCA cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria prevista en el artículo 133 de la Constitución española, decida establecer tributos sobre hechos imposables gravados por las Haciendas regionales que supongan una disminución de sus ingresos, deberá instrumentar *“medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”*.

“cualesquiera otros que, no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos, salvo que dichos artículos formen parte integrante de un producto y sean necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente”.

El artículo 67.2 de la Ley continúa con la delimitación del concepto de envase manifestando que gravará aquellos envases no reutilizables, considerados así aquellos que no han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados⁵³⁰.

En lo que respecta a la finalidad del impuesto, es claramente de carácter extrafiscal puesto que su objetivo principal es fomentar la prevención de la generación de residuos de envases plásticos no reutilizables, además de fomentar el reciclado de los residuos plásticos favoreciendo con ello la circularidad de este material.

Quizá habría sido interesante para reforzar el objetivo del impuesto destinar lo recaudado por el mismo a un fondo específico dedicado a actuaciones que pudieran evaluar el cumplimiento de dichos objetivos con el que poder justificar la existencia del tributo⁵³¹.

En cuanto al hecho imponible, como se ha dicho anteriormente, se encuentran sujetos al tributo la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de aquellos productos que formen parte del ámbito objetivo del mismo, independientemente de que sea reglada o irregular. Además, se considerarán contribuyentes de este impuesto a aquellas personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que realice el hecho imponible.

⁵³⁰ Esta definición es también la recogida en la Directiva 2018/852/CE relativa a los envases y residuos de envases.

⁵³¹ FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «Avances en la economía circular: Nueva legislación sobre residuos y plásticos», en *Actualidad Jurídica Ambiental*, 108 (2021), pp. 5-50. Véase también COLAO MARÍN, P. Á., «La repercusión de los costes del depósito de residuos al generador o depositante y las consecuencias de la mora de éste en el pago» en *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 29 (8-9), (2013), pp. 45-48.

Respecto a la base imponible, se constituirá por la cantidad de plástico no reciclado que contenga este tipo de producto que certifique una entidad acreditada⁵³² expresado en kilogramos⁵³³.

Así mismo, para el cálculo de la cuota íntegra la norma establece un tipo impositivo único perdiendo así la oportunidad de gravar en función de la carga contaminante de cada producto, por lo tanto, se calcula al aplicar a la base imponible el tipo impositivo de 0,45 euros por kilogramo⁵³⁴.

Además, la normativa del impuesto prevé una serie de deducciones y devoluciones que se revisan a continuación. En los casos de adquisiciones intracomunitarias se podrá practicar una deducción sobre los productos en los siguientes casos,

“a) Los productos que hayan sido enviados por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto;

b) Los productos que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos;

c) Los productos que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente.”

En el caso de la fabricación de este tipo de productos que sean devueltos al contribuyente para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación, podrá en su autoliquidación minorar de las cuotas devengadas del impuesto, el importe pagado por ellos cuando hayan sido reintegradas al adquirente.

⁵³² Las entidades con capacidad para expedir dicho certificado son aquellas acreditadas por el Entidad Nacional de Acreditación o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro EM de la UE.

⁵³³ ALONSO GÓMEZ, R., «Dos nuevos impuestos medioambientales para el 2023 sobre reducción y gestión de residuos (Ley 7/2022)», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 982, (2022), p.1-2.

⁵³⁴ COBOS GÓMEZ, J. M^a., «El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de Ley de Residuos», en *Crónica Tributaria*, 178 (2021), pp. 11-60.

Por lo que respecta a las devoluciones, son aplicables a los importadores que envíen los productos por ellos mismos o por un tercero fuera del territorio de aplicación del impuesto; que ya hayan tributado por productos que con anterioridad a la primera entrega o puesta a disposición del adquirente dejen de ser adecuados para su uso o se destruyan; y para los que tras su entrega o puesta a disposición por el adquirente, se hayan devuelto para destruir o reincorporar al proceso de fabricación, siempre que con antelación se produzca el reintegro del importe de los mismos al adquirente.

También está previsto practicar la devolución en los casos en que el adquirente de los productos no sea considerado como contribuyente y acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación del impuesto; cuando se demuestre el destino de los envases; o cuando aun siendo calificados como envases no reutilizables, se pueda demostrar que con un tratamiento específico puedan ser reutilizables⁵³⁵.

En cuanto a la gestión del impuesto se debe destacar que liquidará mensualmente o trimestralmente y que los contribuyentes deben inscribirse en el Registro territorial del impuesto especial sobre plásticos no reutilizables, así como los contribuyentes que realicen adquisiciones intracomunitarias deberán llevar un libro de registro de existencias⁵³⁶.

3.2.1.2.2. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos o incineración de residuos

Analizado el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables, el segundo impuesto que recoge la nueva Ley de Gestión de residuos es sobre el Depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos de los arts. 84 a 97.

Como punto de partida, este impuesto tiene un papel fundamental en relación con la armonización a nivel estatal en materia de residuos, puesto que

⁵³⁵ SALASSA BOIX, R., «Marco normativo nacional, comunitario e internacional de la imposición sobre la entrada a España de plásticos no reciclados», en *Nueva Fiscalidad*, 4 (2021), pp.153-166.

⁵³⁶ MANZANO SILVA, E., «El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 21 (2022), pp. 555-569.

existen numerosos tributos autonómicos en esta materia creados desde el año 2003 en el que se aprobó el canon catalán, hasta el año 2020 en el que se aprueba el canon balear. En total son trece comunidades las que ya tenían tributos sobre el vertido de residuos o incineración. A su vez existe disparidad en la intensidad de regulación del tratamiento de residuos entre las CCAA, en las que se encuentran, por un lado, con mayor gravamen Cataluña, y, por otro lado, las que no han configurado ninguna figura impositiva en esta materia por lo que perjudica a la hora de alcanzar los objetivos establecidos por la UE. Dada esta situación, se requería una acción legislativa estatal para corregir la descoordinación entre las distintas figuras impositivas autonómicas, y para ello la estrategia de economía circular recogía que,

“la falta de armonización o de una mínima coordinación (que) incrementa los costes indirectos para los contribuyentes... y muchos de ellos resultan inadecuados para conseguir fines medioambientales y presentan una mínima capacidad recaudatoria para las comunidades autónomas, al tiempo que resultan muy gravosos para los escasos sujetos pasivos afectados.”

Este impuesto, a diferencia del impuesto sobre el plástico que se configura como una intencionalidad preventiva con la finalidad de disminuir la generación de residuos, intenta incidir sobre el comportamiento de los sujetos pasivos cuya eficiencia tendrá lugar una vez que se ha generado el residuo⁵³⁷.

Respecto a la naturaleza del tributo, es un impuesto indirecto que recae, como se ha mencionado anteriormente, sobre los residuos destinados a depósitos en vertedero o incineración.

En cuanto al hecho imponible está constituido por la entrega de residuos en establecimientos públicos o privados ubicados en el territorio de aplicación para ser eliminados en vertederos autorizados o para ser eliminados o valorados energéticamente en instalaciones de incineración o coincineración de residuos autorizados.

⁵³⁷ PATÓN GARCÍA, G., «Impuestos sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (Arts. 84 a 97)», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, (2022), pp. 571-580.

La regulación el impuesto contempla supuestos de exención para la entrega de residuos o la incineración ordenado por las autoridades públicas; las que procedan de operaciones sujetas que hubiesen tributado efectivamente por este impuesto; para aquellos residuos que tengan obligación legal de eliminación; las efectuadas por las administraciones, de los residuos procedentes de la descontaminación de suelos que no hayan podido ser tratados in situ de acuerdo con lo señalado en el artículo 7.3 del Real Decreto 9/2005 (RCL 2005, 112); los residuos inherentes adecuados para obras de restauración, acondicionamiento o relleno realizadas en el mismo; y los residuos resultantes de operaciones de tratamiento distintos de los rechazos de residuos municipales, procedentes de instalaciones que realizan operaciones de valorización que no sean operaciones de tratamiento intermedio. También queda exenta la entrega de residuos industriales no peligrosos realizada por su productor inicial en vertederos ubicados en sus instalaciones, que sean de su titularidad y para su uso exclusivo, en virtud de lo establecido en la disposición transitoria sexta⁵³⁸.

Así mismo, son contribuyentes de este impuesto aquellas personas físicas o jurídicas que realicen el hecho imponible. Por lo tanto, al ser las entidades locales los titulares del servicio de gestión de residuos municipales, y si procede, los que tengan la competencia delegada, se entiende que también tiene la consideración de contribuyente a los productores de los residuos municipales que no son objeto del servicio municipal de recogida y que realizan entrega de residuos en el vertedero e instalaciones del ámbito objetivo del hecho imponible.

Además, la disposición incluye como sustituto a los gestores de vertederos e instalaciones de incineración o co-incineración de residuos en los casos que sean distintos de quienes realicen el hecho imponible, que están obligados a repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los contribuyentes que quedan obligados a soportarlo⁵³⁹.

En cuanto a la base imponible, está constituida por el peso de los residuos depositados y se determina por cada instalación en donde se realicen las actividades gravadas, expresado en toneladas métricas. Su cálculo se realizará por

⁵³⁸ ALONSO GÓMEZ, R., «Dos nuevos impuestos...» *Op. Cit.* p. 3.

⁵³⁹ PATÓN GARCÍA, G., «Impuestos sobre el depósito de...» *Op. Cit.* p. 585.

estimación directa de forma general, excepto en los casos en que no sea posible que se calculará por el método de estimación indirecta, teniendo en cuenta para su cálculo cualquier información sobre el peso de los residuos depositados, incinerados o coincinerados.

Al mismo tiempo, para el cálculo de la cuota íntegra se aplicarán los tipos impositivos correspondientes en función del tipo de instalación haciendo una distinción entre vertederos de residuos no peligrosos, vertedero de residuos peligrosos, vertederos de residuos inertes, obteniendo una menor carga tributaria aquellas instalaciones de incineración que usen los residuos para combustible o para producir energía, las instalaciones de incineración que realicen otras operaciones de valoración, instalaciones de incineración de residuos y consideración que queden fuera de gravamen alguno.

En cuanto al tipo de residuo que influye en el tipo de gravamen aplicable, por un lado, se distinguen entre los residuos municipales, los rechazados de residuos municipales, los eximidos de tratamiento previo al vertido, residuos no sometidos a determinadas operaciones de tratamiento de residuos y otro tipo de residuos⁵⁴⁰.

Por último, en cuanto a la gestión del impuesto se pone de manifiesto que se establecerá reglamentariamente y mediante orden correspondiente. Los contribuyentes deben estar inscritos en el Registro territorial del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, así como llevar un registro fechado de los residuos depositados, incinerados y coincinerados.

Además, los sustitutos del contribuyente repercutirán el importe de las cuotas sobre los contribuyentes, que trimestralmente están obligados a presentar una autoliquidación con las cuotas devengadas⁵⁴¹.

⁵⁴⁰ Los tipos impositivos aplicable para cada tipo de residuo entregado a cada una de las distintas instalaciones que influyen en el tipo impositivo aplicable se encuentre recogido en el art. 93 de la Ley 7/2022. Es importante poner de manifiesto que las Comunidades Autónomas tiene la posibilidad de incrementar los tipos impositivos recogidos en el mencionado artículo.

⁵⁴¹ MENÉNDEZ MORENO, A., «¡Marchando: otra de ecológicos! A propósito de los tributos que contempla la ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular», en *Revista Quincena Fiscal*, 15 (2022), pp. 1-12.

Los tributos analizados en esta materia supondrán nuevos ingresos que idealmente deberían destinarse al fomento del reciclaje o reutilización de bienes en sintonía con lo establecido en la Ley 7/2021 de cambio climático y transición energética, dejando de ser por tanto un impuesto que solo penalice el uso del vertedero o la incineradora⁵⁴².

3.2.1.3. *Tributos sobre la energía*

En cuanto a los tributos energético-ambientales aplicables en el territorio español, se puede afirmar que han tenido un papel marginal a consecuencia de su recaudación. Por parte del gobierno no se ha manifestado interés en este tipo de impuesto y, por ende, no ha incorporado el daño ambiental como hecho imponible, ni se ha promovido un proceso de armonización. Por todo ello, han sido las CCAA las que han usado su potestad tributaria en esta materia, en función de su autonomía y suficiencia financiera que ha desembocado en una descoordinación entre las diferentes figuras impositivas, en una mínima efectividad ambiental y una recaudación limitada⁵⁴³.

Por lo tanto, el abandono por parte del gobierno en lo que se refiere a fiscalidad energético-ambiental, ha provocado que sean las CCAA las que, en virtud de su autonomía financiera, obtengan recursos mediante la creación de tributos propios en esta materia. Y, como se ha mencionado anteriormente, las limitaciones establecidas en la LOFCA en aras de evitar la doble imposición han provocado que las CCAA opten por crear impuestos propios de carácter extrafiscal, mostrándose la fiscalidad ambiental como el principal campo de actuación y sobre todo los impuestos relacionados con el sector de la energía.

En general, la valoración de estos impuestos en cuanto al cumplimiento de una función protectora y en términos económicos, es negativa, pues en la mayoría de ocasiones la constitución de este tipo de impuestos no ha supuesto una verdadera mejora ambiental. Así mismo, en ninguno de ellos se recoge claramente la externalidad, ni los costes sociales, ni el alcance espacial del daño ambiental

⁵⁴² GARCÍA DE PABLO, J. F., «Los nuevos impuestos sobre residuos...» *Op. Cit.* p. 54.

⁵⁴³ GAGO, A., LABANDEIRA, X., LABEAGA J. M. & LÓPEZ-OTERO, X., «Impuestos Energético-ambientales, Cambio Climático y federalismo fiscal en España», en *Economics for energy*, 2 (2019), pp. 1-8.

gravado provocando así una gran descoordinación entre las distintas figuras impositivas autonómicas en esta materia. Como resultado, la fiscalidad energética en España está por debajo de la de la mayoría de los países de la UE. De hecho, España ocupa el último lugar en la UE en términos de ingresos fiscales energéticos y medioambientales, en un momento en el que, para alcanzar los objetivos europeos e internacionales, las emisiones de CO₂ español sólo está experimentado pequeñas reducciones⁵⁴⁴.

Dentro del ordenamiento tributario español se pueden encontrar distintos tipos de impuestos energéticos-ambientales como son:

Los regulados por la Ley 38/1992 de 28 de diciembre modificada por la Ley 28/2014 de 27 de noviembre: los impuestos sobre la energía, los impuestos sobre el carbón, los impuestos sobre los hidrocarburos y los impuestos sobre determinados medios de transporte.

Además de los impuestos mencionados, la Ley 15/2012 de 27 de diciembre de medidas fiscales para la sostenibilidad energética se regulan los impuestos sobre el valor de la producción energética, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas.

Por último, pero no menos importante, un impuesto estatal regulado por la Ley 16/2013 de 29 de octubre recientemente modificada por la Ley 14/2022 de 8 de julio, sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

3.2.1.3.1. Impuesto especial sobre la electricidad.

En lo que respecta al Impuesto especial sobre la electricidad, se configuró mediante lo establecido en la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre sobre la reestructuración del régimen comunitario de imposición de productos energéticos y de la electricidad, estableciendo unos niveles mínimos de gravamen expresados en euros por kilovatio/hora. La trasposición de la citada directiva se

⁵⁴⁴ LABANDEIRA, X., LABEAGA J.,M., & LÓPEZ-OTERO X., «New Green Tax Reform: Ex-ante Assessments for Spain», en *Journal sustainability*, 11 (2019), pp. 1-25.

produce con la aprobación de la Ley 22/2005 de 18 de noviembre⁵⁴⁵, que con las sucesivas modificaciones producidas por la aprobación de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786), del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, el nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad, regulado en los arts. 89 a 104 de la Ley 38/1992 (dentro del Capítulo II del Título III) se transforma de un impuesto que grava la fabricación, a gravar el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de la misma, teniendo la obligación de inscribirse en un registro aquellos que realicen los suministros a los consumidores de electricidad⁵⁴⁶.

En cuanto a su hecho imponible lo constituye la entrega de electricidad para consumo, por lo tanto, consiste en el suministro de energía eléctrica a consumidores finales o a los que la adquieran para su propio consumo independientemente de la potencia del generador y sin perjuicio de las posibles exenciones o reducciones aplicables a la base imponible de las que el adquirente pueda beneficiarse. En este sentido, no queda sujeta a este impuesto aquella energía que se entregue a cualquier sujeto del mercado eléctrico para su futura comercialización o distribución que ya se gravará cuando se suministre a un tercero⁵⁴⁷.

Además, la reforma que provocó la entrada en vigor de la Ley 28/2014, en cuanto a la determinación de la base imponible del Impuesto coincide con la determinada a efectos del IVA excluidas las cuotas del propio impuesto sobre la Electricidad.

⁵⁴⁵ Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

⁵⁴⁶ CALVO VÉRGUEZ, J., «El impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (I)», en *Revista Quincena Fiscal*, 13 (2020), pp. 65-73.

⁵⁴⁷ *Ibidem*, pp. 74-79.

A dicha base imponible, en virtud de la normativa citada, le son da aplicación una serie de reducciones que darán como resultado la base liquidable. Entre las reducciones se encuentra la de 85% sobre la cantidad de energía eléctrica que se reserve a reducción química y procesos electrolíticos o procesos mineralógicos; procesos metalúrgicos; riesgos agrícolas; actividades cuyo coste de electricidad represente más del 50% del coste del producto y actividades industriales cuyas compras o consumo eléctrico represente al menos el 5% del valor de producción⁵⁴⁸.

En cuanto al tipo de gravamen aplicable es del 5,11269632% sobre la facturación eléctrica. Este tipo impositivo que se ha visto reducido por la situación generada por el incremento de los precios de la electricidad al 0,5% que es el mínimo establecido en la Directiva 2003/96/CE, así se estableció en el Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad⁵⁴⁹.

Se debe tener en cuenta que las cuotas resultantes de la aplicación del tipo impositivo no pueden ser inferiores según los mínimos establecidos en la Directiva 2003/96/CE de 0,5 euros por megavatio/hora en el caso de la electricidad suministrada se destine a usos industriales e inferior a 1 euro por megavatio-hora cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos⁵⁵⁰.

3.2.1.3.2. Impuesto sobre el carbón

El impuesto especial sobre el carbón se creó en España en el año 2005 mediante la Ley 22/2005, que transpuso la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

⁵⁴⁸ ADAME MARTÍNEZ, F. D., *Análisis desde la perspectiva...* Op. Cit. p. 176.

⁵⁴⁹ RODRÍGUEZ PEÑA, N., L., «Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad», en *Crónica de legislación Financiero y Tributario*, 10 (2022), p. 271.

⁵⁵⁰ ADAME MARTÍNEZ, F., *Los tributos ambientales...* Op. Cit. p. 9.

Este impuesto de naturaleza indirecta se encuentra regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en los arts. 75 a 88.

En cuanto a su hecho imponible, está constituido por la puesta a consumo de carbón en territorio español, por lo que, en primer lugar, se grava la venta o entrega de carbón efectuada en territorio español tras su producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria y, en segundo lugar, cuando se produce el autoconsumo de carbón, es decir, el uso o consumo de carbón realizado por productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios⁵⁵¹.

Respecto a los sujetos pasivos del impuesto, serán aquellos productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios y los empresarios revendedores, además de los empresarios que produzca o importen carbón aun cuando lo destinen a su propio uso siempre que se realiza en el ámbito territorial del impuesto.

Asimismo, su base imponible está constituida por el poder energético del carbón objeto de la transacción, y el tipo de gravamen es de entre 0,15 a 0,65 €/gigajulio dependiendo del destino del producto⁵⁵².

3.2.1.3.3. Impuesto sobre hidrocarburos.

Este impuesto de naturaleza indirecta se encuentra regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en los arts. 46 a 55. Forma parte de la categoría de los impuestos especiales de fabricación que grava el consumo de hidrocarburos, gravando, en fase única, la fabricación e importación de este producto⁵⁵³.

En cuanto a su base imponible, está constituida por las diversas unidades de capacidad, peso o energía, incluidos en el ámbito material del impuesto expresados en miles de litros a la temperatura de 15º C.

⁵⁵¹ MATA SIERRA, M^a. T., «La viabilidad de aplicar una bonificación fiscal verde en el impuesto especial sobre el carbón», en *Revista Nueva Fiscalidad*, 4 (2018), pp. 53-77.

⁵⁵² MACARRO OSUNA, J. M., «La imposición sobre el carbón para generación eléctrica y su compatibilidad con el Derecho Europeo», en *Revista Nueva Fiscalidad*, 1 (2022), pp. 260-273.

⁵⁵³ https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAA AAAAEAMtMSbF1jTAAASMTI2MTtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUtckhlQaptWmJOcSoA_dqjsTUAAAA=WKE Consultado 21 de julio 2021.

Respecto los tipos de gravamen aplicables se establece en función de los productos y se distribuyen en dos y tipos. Por un lado, se establece una cantidad fija por cada mil litros de producto o por tonelada de peso, y por otro existe un tipo reducido aplicable en función del cumplimiento del reglamento en lo que se refiere a adición de trazadores y marcadores, el uso que se le da al producto o el empleo de medios de pago específicos⁵⁵⁴.

Aun entendiendo este impuesto como de carácter medioambiental por su pretensión de desincentivar el consumo de los productos nombrados, la verdad es que no prima la finalidad extrafiscal de desincentivar su consumo, sino que su finalidad principal es la recaudación.

Muestra de ello es que los productos como los hidrocarburos no tienen sustituto fácil, por consiguiente, al subir el tipo de gravamen los consumidores habituales que utilizan su vehículo para movilizarse a sus puestos de trabajo u otros motivos continuarán consumiendo este producto.

Esto nos lleva a pensar que este impuesto no persigue una verdadera finalidad extrafiscal. Asimismo, ni se pretende desincentivar el uso del vehículo, ni tampoco se pretende que la recaudación del impuesto baje con el paso del tiempo. Esta afirmación también se evidencia en los numerosos impuestos que existen sobre el consumo relacionados con los vehículos como son, el impuesto de matriculación, el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, el IVA, impuesto sobre las primas de seguro⁵⁵⁵.

3.2.1.3.4. Impuesto sobre determinados medios de transporte

El Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte se regula desde el año 2008 en la Ley 38/1992, grava la compra de los vehículos en función del nivel de emisiones de CO₂ que emiten según la homologación técnica de cada modelo. Por lo tanto, el gravamen del impuesto se encuentra directamente vinculado a la

⁵⁵⁴ CALVO VÉRGUEZ, J., «Principales medidas tributarias aprobadas frente a la COVID-19 en el ámbito comunitario (aduanas, IVA e Impuesto Especiales)», en *Revista Quincena Fiscal*, 3 (2021) pp. 21-43.

⁵⁵⁵ PUCHOL TUR, T., «El impuesto sobre Hidrocarburos en las cooperativas agroalimentarias», en *Revista de Estudios Cooperativos*, 142 (2022), pp. 3-5.

protección medioambiental pues está se establece en función de las emisiones de CO₂.

Respecto a su hecho imponible está constituido por la primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados y de aviones, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves, así como la circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren los apartados anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España⁵⁵⁶.

En cuanto a su gravamen, se establecen tramos en función del consumo de combustible, es decir, en función de lo que contamine, así como otros factores que influyen en el importe a pagar tales como el modelo del vehículo, la provincia donde se encuentre, su antigüedad o las emisiones combinadas de CO₂.

También se debe tener presente las posibles bonificaciones y reducciones en el impuesto como las aplicables por familia numerosa de un 50% siempre que el vehículo se destine a uso familiar y la reducción del 30% aplicable a aquellos vehículos acondicionados como vivienda como pueden ser las autocaravanas⁵⁵⁷.

Tras las modificaciones que ha experimentado la normativa reguladora del Impuesto, como se ha mencionado en su configuración actual además de tener en cuenta la capacidad económica del contribuyente que se pone de manifiesto en la matriculación de un medio de transporte, se tienen en cuenta consideraciones medioambientales sin llegar al extremo de crear un impuesto concebido exclusivamente con arreglo a este tipo de consideraciones⁵⁵⁸.

⁵⁵⁶<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/impuestos-otros-tributos/impuesto-especial-sobre-determinados-medios-transporte/leyes.html> Consultado el 27 de julio de 2021.

⁵⁵⁷ CALVO VÉRGUEZ, J., «El nuevo sistema de emisiones de vehículos WLTP y su incidencia en el Impuesto Especial», en *Revista Quincena Fiscal*, 7 (2021), pp. 22-31.

⁵⁵⁸ Ministerio de Hacienda y Función Pública, *Estudio sobre el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte y sobre el Impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica*, (2022), p. 14.

3.2.1.3.5. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Dentro de los impuestos sobre la energía de carácter estatal se encuentra el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica de naturaleza directa real, encargado de gravar las actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones.

Este impuesto se introdujo por la Ley 15/2012 junto a otros como el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

En cuanto a su hecho imponible está constituido por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras centrales, incluidos en el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extra peninsulares, en cualquiera de las instalaciones. Respecto a su base imponible está compuesta por el importe total que percibe el contribuyente por esa producción e incorporación de energía eléctrica al sistema.

A su vez, la cuota tributaria se calcula aplicando a la base imponible un tipo de gravamen único del 7%⁵⁵⁹.

Este impuesto ha sido uno de los afectados por las medidas urgentes⁵⁶⁰ para mitigar el impacto de los precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad, y recoge una serie de modificaciones entre otras la suspensión temporal del impuesto durante el segundo semestre del ejercicio 2021 con la principal finalidad de que los productores, en tanto que sujetos obligados de dicho tributo, puedan volver a ofertar precios más competitivos que redunden favorablemente en los consumidores al verse reducido uno de sus costes operativos. Además, se modificó la determinación de la base imponible minorada

⁵⁵⁹ LEIVA LÓPEZ, A., «La inexistencia de finalidad medioambiental en el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica (IVPEE) y sus consecuencias jurídicas», en *Revista Catalana de Dret Ambiental*, 2 (2020), pp. 1-15.

⁵⁶⁰ Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad

en las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante los trimestres naturales tercero y cuarto⁵⁶¹.

Este impuesto ha sido objeto de controversia desde su entrada en vigor el 1 de enero de 2013.

El TC resolvió en autos⁵⁶² la inadmisión a trámite de dos cuestiones de inconstitucionalidad el 14 de julio de 2016 en las que se planteaba la ilegalidad de este impuesto. Además, el TC determinó no ser competente para resolver puesto que también se consideraba un impuesto incompatible con del Derecho de la UE por lo que se debía resolver planteando una cuestión prejudicial ante el TJUE⁵⁶³.

En lo sucesivo se han vuelto a plantear controversias ante el TC sobre la consideración de que el impuesto es contrario al principio de la capacidad económica y no confiscatoriedad y una doble imposición entre el IVPEE y el IAE planteada por el TS, resolviendo de nuevo la inadmisión a trámite considerando el Tribunal que la posibilidad de una doble imposición no es objeto de vulneración de ningún precepto constitucional⁵⁶⁴.

Pero no es hasta febrero de 2019, cuando el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana plantea cuestiones prejudiciales ante el TJUE sobre el IVPEE y su posible incompatibilidad con el Derecho de la UE en cuanto al art. 1.2. de la Directiva 2008/118/CE, pues aunque formalmente el impuesto se presente como directo por recaer sobre los productores de energía y no existiendo

⁵⁶¹ RODRÍGUEZ PEÑA, N., L., «*Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre...*» *Op. Cit.* p. 272.

⁵⁶² Véase, Auto 202/2016, de 13 de diciembre de 2016. Cuestión de inconstitucionalidad 4177-2016. Inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad 4177-2016, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con diversos preceptos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

⁵⁶³ ORTIZ CALLE, E., «Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, 437-438 (2019), pp. 83-101.

⁵⁶⁴ Véase, Auto 69/2018, de 20 de junio de 2018. Cuestión de inconstitucionalidad 503-2018. Inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad 503-2018, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con diversos artículos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica

repercusión a los consumidores de forma directa, técnicamente es un impuesto indirecto, así lo plantea el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, puesto que su base imponible está constituida por los rendimientos obtenidos, no existe progresividad, con un solo tipo de gravamen, así como las medidas de urgencia planteadas por el gobierno de su suspensión temporal con el fin de reducir la factura al consumidor final⁵⁶⁵. Además, se plantea que es contraria a los arts. 1.3.1., 3.2, 3.3.a) en relación con el art. 2.k) de la Directiva 2009/28/CE, en cuanto a no hacer ninguna distinción fiscal entre la energía procedente de unas fuentes renovables o de fuentes no renovables, así como la posible incompatibilidad con el principio de libre competencia del fomento a la energía y los arts. 32 y 34 de la Directiva 2009/72/CE que pueden causar distorsiones en el mercado interior de la energía eléctrica y vulnerar la libre competencia, perjudicando a los productores españoles⁵⁶⁶.

Finalmente el TJUE se pronunció el pasado 3 de marzo de 2021 declarando vía Sentencia la plena compatibilidad del IVPEE con el Derecho de la UE, aclarando que no existe oposición a la Directiva 2008/118 puesto que es de aplicación a los impuestos indirectos, sin que tenga el IVPEE esta naturaleza puesto que no existe una repercusión íntegra al consumidor final y por su diseño de cálculo pues se basa en los ingresos obtenidos indistintamente de la cantidad de electricidad producida por lo que rompe el vínculo entre el impuesto y el consumo de electricidad⁵⁶⁷.

Tampoco es contraria a la normativa de fomento de energías renovables, puesto que la Directiva no establece en su contenido ninguna prohibición sobre la

⁵⁶⁵ ALONSO GARCÍA, R. & ALMUDÍ CID, J. M., «El Tribunal Supremo ante la Constitucionalidad y europeidad de las Leyes (A propósito del Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica)», en *Revista de Administración Pública*, 212 (2020), pp. 55-86.

⁵⁶⁶ BLANCO MORENO, G., «¿Es contrario al Derecho Comunitario el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica?» en <https://elderecho.com/contrario-al-derecho-comunitario-impuesto-valor-la-produccion-la-energia-electrica#> 2019.

⁵⁶⁷ CASAS AGUDO, D., «Sobre la viabilidad del Impuesto español sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica con del Derecho de la Unión Europea. A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de marzo de 2021, *Oliva Park*, asunto C-220/19», en *Studi Tributari Europei*, 11 (2021), pp. 75-81.

creación de impuestos por los EM que grave la producción de electricidad y su incorporación al sistema cuando procedan de fuentes renovables.

Y, por último, tampoco es contrario a los artículos 107 del TFUE ni los arts. 32 a 34 de la Directiva 2009/72/CE sobre el mercado interior de electricidad puesto que los ingresos del IVPEE no constituye modelo de financiación de una medida de ayuda estatal y no es aplicable el principio de no discriminación porque la directiva no constituye una media relativa a la aproximación de las disposiciones fiscales de los EM⁵⁶⁸.

3.2.1.3.6. Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica

El canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica también fue creado por la Ley 15/2012 de 27 de diciembre sobre medidas fiscales para la sostenibilidad energética con el fin de disminuir el déficit de tarifa que, en 2013 alcanzaba la cifra de 28.000 millones de euros⁵⁶⁹.

A diferencia del resto de figuras impositivas creadas por la Ley mencionada, el canon de utilización de las aguas continentales, también denominado canon hidroeléctrico es una tasa. La Ley justifica la creación de este tributo ambiental en la necesidad de salvaguardar las aguas continentales españolas como recurso necesario para la sociedad mediante los recursos con lo que contribuyen quienes se benefician de forma privativa del mismo para la creación de energía eléctrica⁵⁷⁰.

Así mismo, si este canon fuera verdaderamente una tasa medioambiental, lo que gravaría la actividad que resultara del uso privativo de las aguas continentales, pero por el contrario esta tasa lo que grava es la generación de energía eléctrica a

⁵⁶⁸ https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/tjue-confirma-validez-impuesto-valor-produccion-energia-electrica Consultado el 20 de agosto de 2021.

⁵⁶⁹ ROZAS VALDÉS, J. A., «Evolución y reforma del sistema financiero de la energía eléctrica», en *Crónica Tributaria*, 150 (2014), pp. 210-212.

⁵⁷⁰ MENDOZA HERNÁNDEZ, D., «El gravamen de la energía eléctrica», en *Observatorio Medioambiental*, 22 (2019), pp. 329-335.

través de energía hidráulica al que se le aplicará un tipo de gravamen del 25,5% sobre el beneficio obtenido por el usuario⁵⁷¹.

Se debe poner de manifiesto que la generación de energía eléctrica mediante la energía hidráulica también produce impacto en el medio ambiente, sobre todo en lo que se refiere a la construcción de las grandes infraestructuras como centrales o embalses, pero a su vez, se trata de una de las formas más limpias y de mayor peso en el panorama español para la obtención de energía eléctrica renovable.

Por esta razón es llamativo que, en el hecho imponible del canon hidroeléctrico, no se tenga en cuenta el tipo de central hidroeléctrica en el que se produce la electricidad y el impacto que generan en el entorno y en las aguas continentales como se indica en el principio quien contamina paga⁵⁷². Esta contradicción ha sido objeto de debate y el TJUE se ha pronunciado al respecto, determinando que

*“la referida disposición no puede ser invocada en cuanto tal por los particulares a fin de excluir la aplicación de una norma nacional que puede haber sido adoptada en un ámbito comprendido dentro de la política medioambiental cuando no sea aplicable ninguna normativa de la Unión adoptada sobre la base del artículo 192 TFUE que cubra específicamente la situación de que se trate”*⁵⁷³

Por lo tanto, este tributo a pesar de la apariencia de ser un tributo con finalidad ambiental, es total y absolutamente un tributo con finalidad recaudatoria.

3.2.1.3.7. Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero

El impuesto sobre los GEI regulado en el art. 5 de la Ley 16/2013 de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, ha sido

⁵⁷¹ CODES CALATRAVA, G., «El canon a la generación hidroeléctrica», en *Los tributos del sector eléctrico*, Navarra 2013, pp. 623-639.

⁵⁷² MENÉNDEZ MORENO, A., «El canon contemplado en el artículo 112 bis de la Ley de aguas y su contraprestación con los principios de la Unión Europea... A propósito de sendas Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2019», en *Revista Quincena Fiscal*, 6 (2020), pp. 1-8.

⁵⁷³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2019, en los asuntos acumulados C-105/18- C-113/18.

recientemente modificado por la Ley 14/2022 de 8 de julio, que modifica Ley 19/2013 de 9 de diciembre de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas en la contratación pública.

Estas modificaciones se han producido con el fin de poder garantizar un control efectivo de la emisión de dichos gases, así como simplificar el cumplimiento de las obligaciones formales y la gestión del mismo por parte de los contribuyentes como de la propia Administración.

En cuanto al hecho imponible del impuesto está constituido por gravar la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los gases fluorados, a diferencia del hecho imponible anterior que gravaba la venta o entrega de estos gases al consumidor final. Por lo tanto, serán contribuyentes del impuesto quienes fabriquen, importen o adquieran intracomunitariamente dichos gases y en los casos de tenencia irregular, serán quienes posean, comercialicen, transporten o usen los mencionados gases⁵⁷⁴.

En aras del cumplimiento progresivo de las exigencias establecidas en materia de gases fluorados, se encuentran exentas la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de hexafluoruro de azufre que se destine a la fabricación de productos eléctricos hasta el 31 de diciembre de 2023, así como queda exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen al uso en inhaladores y dosificadores para el suministro de ingredientes farmacéuticos hasta el 31 de diciembre de 2026.

En cuanto a su base imponible, está constituida por el peso de los gases, expresados en kilogramos, al que se le aplicará un tipo impositivo de 0,015 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas en el momento de realización del hecho imponible, con un límite máximo de 100€/kilogramo⁵⁷⁵.

⁵⁷⁴ vLex, «Modificación del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero», en *Revista de Derecho VLex*, 18 (2022) p. 1.

⁵⁷⁵ <https://www.fiscal-impuestos.com/impuesto-gases-fluorados-efecto-invernadero-igfei-modificaciones-ley-14-2022-nueva-regulacion.html> Consultado el día 30 de septiembre 2022.

La normativa del impuesto contempla una serie de deducciones pudiéndose minorar las cuotas devengadas en cada periodo de liquidación en el importe del impuesto pagado respecto de los gases que hayan sido enviados por el contribuyente o un tercero en su nombre, fuera del territorio de aplicación del impuesto⁵⁷⁶.

3.2.1.3.8. Impuestos sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados.

Este tributo se creó mediante la Ley 8/2015 de 21 de mayo por el que se modifica la Ley 34/1988 de 7 de octubre del sector de hidrocarburos y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación, y explotación de hidrocarburos como instrumento que permita revertir en la sociedad parte de la riqueza que se deriva del aprovechamiento de los bienes de dominio público.

Respecto a su naturaleza, es un impuesto de carácter directo y real que se encarga de gravar el valor de los productos de dominio público gas, petróleo y condensados que se extraen en territorio español, con posterioridad de su tratamiento de depuración y separación.

En cuanto a su hecho imponible, está constituido por las extracciones de gas, petróleo y condensados que se realiza en territorio español en cuanto a la explotación de yacimientos de hidrocarburos y serán contribuyentes del mismo aquellas personas jurídicas o entidades que realicen las actividades de extracción denominadas⁵⁷⁷.

En lo que se refiere al cálculo de su base imponible, está constituida por el valor de la extracción de los elementos mencionados con anterioridad, que se determinará en función del volumen medio en los dispositivos de medición de la

⁵⁷⁶ https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/entra-vigor-reforma-impuesto-gases-fluorados-efecto-invernadero Consultado el día 30 de septiembre 2022.

⁵⁷⁷ CUBERO TRUYO, A., *Protección del medio ambiente. Fiscalidad y otras medidas del Derecho al Desarrollo Sostenible*, Pamplona 2019, pp. 13-14.

extracción de hidrocarburos a los que hace referencia en el art. 8 de la misma Ley⁵⁷⁸. Por lo tanto, el valor de la extracción se calculará aplicando al precio de referencia aprobado mediante orden del ministro de Industria Energía y Turismo, el volumen total de producto extraído⁵⁷⁹.

Respecto al cálculo de la cuota tributaria se determinará aplicando a la base imponible la escala de gravamen establecida en el art. 17 de la Ley reguladora del impuesto mencionada.

3.2.1.3.9. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear y residuos radiactivos

Este impuesto también se constituyó mediante la Ley 15/2012, cuyo hecho imponible, recogido en el artículo 15, está constituido por la producción de combustible nuclear gastado⁵⁸⁰ efectuado por los reactores nucleares, así como los residuos radiactivos que se derivan de la generación de energía nucleoelectrónica. Por tanto, serán contribuyentes de este impuesto aquellos que realicen este tipo de actividad.

⁵⁷⁸ Artículo 8 de la Ley 8/2015 de 21 de mayo. Dispositivos de medición de la extracción de hidrocarburos.

“1. Los concesionarios estarán obligados a la instalación de dispositivos de medición de la extracción de hidrocarburos. La Administración Pública podrá exigir el acceso en tiempo real a las lecturas de dichos dispositivos que permitirán la telemedida.

Mediante orden del Ministro de Industria, Energía y Turismo se podrán regular la localización, las características técnicas, operativas y logísticas que deberán cumplir tales dispositivos, así como los requisitos que debe cumplir el registro de las mediciones efectuadas por los mismos.

2. Asimismo, la Administración Pública podrá proceder a la toma de muestras y podrá exigir el establecimiento de esquemas de análisis sistemático de las propiedades de los hidrocarburos extraídos que serán utilizados para determinar y actualizar sus precios de referencia, factores de conversión o cuantas otras finalidades resulten pertinentes para la correcta aplicación de lo dispuesto en el presente Título.”

⁵⁷⁹<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-especiales-medioambientales/impuesto-sobre-valor-extraccion-gas-condensados/informacion-general/base-imponible.html> Consultado el día 13 de octubre 2022.

⁵⁸⁰ Se entenderá como combustible nuclear gastado aquel irradiado cuando es extraído definitivamente del reactor.

En cuanto a su base imponible, en los casos de combustible nuclear gastado, está constituida por los kilogramos de metal pesado, es decir de, uranio y plutonio, contenidos en el mismo determinándose para cada uno de los reactores nucleares del que se obtenga el combustible nuclear gastado. Y, respecto al cálculo de la cuota tributaria, será el resultado de aplicar a la base imponible un tipo de gravamen fijo del 2.190€/kilogramo de metal pesado⁵⁸¹.

En los casos de los residuos radiactivos derivados de generar energía nucleoelectrónica, la base imponible está constituida por los metros cúbicos de residuos generados de media, baja o muy baja actividad, que han sido acondicionados para su almacenamiento temporal en la propia instalación y que se determinará para cada una de las instalaciones en las que se realice dicha actividad en las que se constituye el hecho imponible. Por lo tanto, la cuota tributaria se calculará aplicando a la base imponible el tipo de gravamen en función del tipo de residuo, los de baja y media actividad 6.000€/m³ y residuos de muy baja actividad 1.000€/m³⁵⁸².

3.2.1.3.10. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas

Impuesto creado en la Ley 15/2012 de 27 de diciembre cuyo hecho imponible está constituido por aquellas actividades de almacenamiento de combustible

⁵⁸¹ ORTIZ CALLE, E., «Los impuestos sobre la energía nuclear y la producción hidroeléctrica. Protección del medio ambiente y libre competencia, a propósito de las Sentencias del Tribunal de Justicia de 7 de noviembre de 2019», en *La Ley Unión Europea*, 78 (2020), pp. 12-23.

⁵⁸² SAN-SEBASTIÁN, A., «Análisis de los aspectos más destacables de medidas fiscales para la sostenibilidad energética», en *La Ley* https://elconsultor.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAO29B2AcSZYLJi9tynt_SvVK1-B0oQiAYBMk2JBAEOzBiM3mkuwdaUcjKasqgcplVmVdZhZAzO2dvPfee--999577733ujudTif33_8_XGZkAWz2zkrayZ4hgKrIHZ9-fB8_IorZ7LPT33sHz8Huzt6nv_Ayr5uiWn62t7N7b4c-wQfF-fXTaormepV_dp6VTf7_ACx-3pQ1AAAAWKE Consultado el 07 de julio de 2022.

nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, estando exenta del impuesto los procedente de actividades médicas o científicas⁵⁸³.

En cuanto a la base imponible está constituida por,

a) *La diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en kilogramos;*

b) *La diferencia entre el volumen de residuos radiactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en metros cúbicos;*

c) *El volumen de residuos radiactivos de media actividad no incluidos en el apartado b), y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos.*⁵⁸⁴

En la normativa del impuesto se prevé la aplicación de una reducción a la base imponible, será el resultado de aplicar a la base imponible un coeficiente multiplicador de reducción que se obtiene aplicando la fórmula recogida en el art. 23 de la misma Ley. Por lo tanto, la cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen establecido en el art. 24 de la Ley⁵⁸⁵.

En el momento en el que se constituyó este impuesto estatal, ya constaban dos impuestos de carácter autonómico que gravaban el depósito de residuos radiactivos, uno en Castilla-La Mancha que se declaró inconstitucional⁵⁸⁶ y otro en Andalucía que también se cuestionó su inconstitucionalidad en función de una supuesta doble imposición, que el TC resolvió mediante Auto⁵⁸⁷ la inadmisión del proceso determinando la inexistencia de vulneración del art. 6.3. de la LOFCA ni

⁵⁸³ MONTES NEBREDA, A., «Imposición al carbono: Derecho comparado y propuesta para España», en *Economía Aplicada, Pública y Política*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1, (2019), pp. 17-18.

⁵⁸⁴ Artículo 4 de la Ley 15/2012 de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

⁵⁸⁵ Artículo 24 de la Ley 15/2012 de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

⁵⁸⁶ Fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en el Sentencia 196/2012 de 31 de diciembre.

⁵⁸⁷ El Tribunal Constitucional mediante Auto 456/2007 inadmitió la cuestión de inconstitucionalidad número 6895-2007.

vulneración del art. 157.2 de la CE en relación al art. 9 de la LOFCA⁵⁸⁸. Aún con esta resolución, la Comunidad Andaluza decidió dejar sin efecto dicho impuesto por existir otro tributo estatal que gravaba el mismo hecho imponible a través de la Ley 7/2013 de 23 de diciembre en su Disposición adicional decimoquinta⁵⁸⁹.

3.2.2. Tributos ambientales de carácter autonómico

3.2.2.1. Tributos sobre el agua

Como se ha mencionado anteriormente, también se encuentran impuestos sobre el agua de carácter autonómico que se han dividido en impuestos sobre el vertido de aguas residuales, los impuestos sobre vertidos al litoral y los impuestos sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsamada.

3.2.2.1.1. Impuestos sobre el vertido de aguas residuales

En cuanto a la primera categoría, los impuestos sobre el vertido de aguas residuales, se encuentran en prácticamente todas las CCAA⁵⁹⁰ de régimen común, cuyo principal objetivo es el de financiar las infraestructuras de saneamiento y depuración en el ámbito de sus competencias, en aras del cumplimiento de las

⁵⁸⁸ BELLO PAREDES, S., «Más allá del cese definitivo (cierre): Garoña debe cruzar el lago Estigio», en *Revista de Administración Pública*, 211 (2020), pp. 137-160.

⁵⁸⁹ ADAME MARTÍNEZ, F., *Los tributos ambientales... Op. Cit.* pp. 10-12.

⁵⁹⁰ Es aplicable en las CCAA de Cataluña con denominación como Canon de agua, Galicia como Canon de saneamiento, en Andalucía como Canon de mejora de Infraestructuras Hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma, se encontraba en Asturias y Cantabria bajo la denominación de Canon de saneamiento que se ha suprimido pero que se han reemplazado por los impuestos sobre las afecciones ambientales del uso del agua y por el Canon del agua residual respectivamente, en La Rioja denominado como Canon de saneamiento, en Murcia como Canon de saneamiento, en la Comunidad Valenciana como Canon de saneamiento, en Aragón como Canon de saneamiento de aguas que se ha suprimido por el Impuesto sobre la contaminación de las aguas, en Extremadura como Canon de saneamiento, en Islas Baleares como Canon de saneamiento de aguas y en Madrid como Tarifa de depuración de aguas residuales.

exigencias establecidas tanto por la regulación nacional como comunitaria en esta materia.

La mayoría de las figuras tributarias de esta naturaleza están configuradas como impuestos cuyo hecho imponible está constituido por el consumo real o potencial del agua, por el efecto que causa en el medio ambiente, si bien la formulación de cada impuesto muestra diferencias en función de la CCAA. Los sujetos pasivos de estos tributos son los consumidores de agua, aunque para simplificar la gestión del mismo, se han considerado sustitutos del contribuyente a las entidades suministradoras de agua. En cuanto a su base imponible, está formada por el volumen de agua consumida o por el volumen de agua estimada, siempre que no se pueda saber el consumo exacto, y su cuota se calcula aplicando una cantidad por m³ consumidos o bien existe una cuota fija y una variable, haciendo distinción entre usuarios domésticos e industriales. Para los primeros, se establece un precio por m³, sin tener en cuenta la carga contaminante⁵⁹¹, y respecto a los segundos existen distintos métodos para su determinación, pero sí se tiene en cuenta la contaminación producida⁵⁹².

3.2.2.1.2. Impuestos sobre vertidos al litoral

Respecto a la segunda categoría, los impuestos sobre vertidos al litoral establecidos por las CCAA, tienen menos peso desde la perspectiva recaudatoria que otros.

⁵⁹¹ Para determinar la carga contaminante se tendrá en cuenta entre otros parámetros materias en suspensión, sales solubles, materiales oxidables, metales y materiales inhibidoras.

⁵⁹² ADAME MARTÍNEZ, F., «Los tributos ambientales...» *Op. Cit.* p. 140.

Solo hay cuatro CCAA que gravan los vertidos contaminantes realizados al dominio público marítimo-terrestre, o lo que es lo mismo, a las aguas litorales y a su zona de servidumbre de protección y son Andalucía⁵⁹³, Murcia⁵⁹⁴ y Canarias⁵⁹⁵.

En cuanto a la regulación del impuesto Andaluz, el sujeto pasivo serán todas aquellas personas físicas o jurídicas o entidades sin personalidad jurídica a las que se refiera la LGT, que realicen el vertido y su base imponible estará constituida por la cuantía de la carga contaminante del vertido realizado durante el periodo impositivo teniendo en cuenta la suma de las unidades contaminantes del vertido. El tipo impositivo aplicable es de 10 euros por unidad contaminante y coeficiente multiplicador que corresponda según el tipo de vertido, la zona de emisión y conducción. Una característica destacable de este impuesto y que le configura como tributo ambiental es, la posible aplicación de una deducción⁵⁹⁶ a la cuota por las inversiones realizadas en el periodo impositivo en infraestructuras y bienes de equipo con el objetivo de controlar, prevenir y corregir la contaminación hídrica⁵⁹⁷.

En cuanto al impuesto de la Región de Murcia, grava las cargas contaminantes de los vertidos autorizados, con el fin de promover la calidad

⁵⁹³ Ley 18/2003 de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, artículos 39-53, que se desarrolla a través del Decreto 503/2004 de 13 de octubre por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales.

⁵⁹⁴ Ley 9/2005 de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de Tributos cedidos y tributos propios, artículos 29-40.

⁵⁹⁵ Ley 12/1990 de 26 de julio de aguas y en el Decreto 174/1994 de 28 de julio por el que se aprueba el reglamento de control de vertidos para la protección del dominio público hidráulico.

⁵⁹⁶ La deducción consiste en el 25 % de la inversión cuando se obtiene el certificado EMAS o ISO 14000 sobre la gestión ambiental, o del 15% en caso contrario, certificado que se expedirá por la Consejería de Medio Ambiente. La regulación establece que tendrán derecho a esta deducción las inversiones que supongan la reducción de consumo de recursos hídricos o que disminuyan las unidades contaminantes por el volumen de producto obtenido y por aquellas que estén orientadas al control y seguimiento de los vertidos. Pero no tendrán derecho a deducción las inversiones que sean exigibles para alcanzar los parámetros de calidad ambiental que resulten de obligado cumplimiento, ni la parte de la inversión financiada con subvenciones o ayudas públicas.

⁵⁹⁷ JIMÉNEZ VARGAS, P. J., *Los tributos y la protección...* Op. Cit. p. 102.

ambiental de sus aguas litorales. Por lo tanto, su hecho imponible se constituye por cualquier vertido que se produzca a las aguas litorales desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o servidumbre de protección, cuyo sujeto pasivo será quien realice esos vertidos. Respecto a la base imponible estará constituida por el valor de las unidades de contaminación producidas durante el periodo impositivo, siendo su precio el periodo impositivo.

Al contrario que el impuesto andaluz, el impuesto murciano no prevé la aplicación de ninguna deducción, pero si declara exenciones al impuesto por la actividad propia de las plantas desaladoras de titularidad pública cuya producción se destina a la agricultura, al riego, a la industria e incluso al consumo humano. Es en estas particularidades donde reside la necesidad de regulación distinta en función de las propias necesidades del territorio, puesto que en esta CCAA existe un verdadero problema de escasez de agua⁵⁹⁸.

En tercer lugar, el canon canario que grava los vertidos autorizados para la protección y mejora del dominio público hidráulico, de conformidad con lo establecido en la planificación hidrológica. La cuantía del mismo se calcula multiplicando la carga contaminante por el valor que le asigne a la unidad de contaminación y el sujeto pasivo es el titular de la autorización de vertidos⁵⁹⁹.

3.2.2.1.3. Impuestos sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada.

En cuanto a la tercera categoría de impuestos propios de las CCAA sobre el agua a revisar, se encuentra el impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, en especial atención, a

⁵⁹⁸ MATA SIERRA M. T., & CALVO VÉRGUEZ J., *La reforma fiscal verde*, Valladolid 2015, pp. 211.

⁵⁹⁹ CARREARAS MANERO, O. & DE MIGUEL ARIAS, S., «Panorama de la tributación...» *Op. Cit.* p. 12.

los establecidos en las CCAA de Galicia⁶⁰⁰, Aragón⁶⁰¹ y Castilla-León⁶⁰². En general estos tributos gravan el perjuicio ambiental causado a los ríos que discurren por las CCAA mencionadas por la actividad industrial que emplean en su proceso productivo instalaciones con la consideración de gran impacto ambiental sobre los ecosistemas a ellos asociados. De esta afirmación se deduce que se podría estar hablando de tributos que gravan la producción hidroeléctrica, puesto que las presas de los ríos se encuentran afectadas a dicha producción, pero no es el caso, ya que los tributos no gravan la actividad sino las instalaciones contaminantes.

El impuesto pionero en esta materia fue el gallego, cuyo hecho imponible está constituido por la actuación de actividades industriales por el uso o aprovechamiento del agua embalsada, cuando el uso o aprovechamiento modifique substancialmente los valores naturales⁶⁰³ de los ríos y, en especial, el caudal y velocidad del agua en su cauce natural⁶⁰⁴.

⁶⁰⁰ Regulado en la Ley 15/2008 de 19 de diciembre del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada.

⁶⁰¹ Regulado en la Ley 10/2015 de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón.

⁶⁰² Regulado en la Ley 6/2018, de 13 de noviembre, por la que se modifica el impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión regulado en el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

⁶⁰³ Se entenderá que existe una alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos por las actividades industriales que utilicen aguas embalsadas mediante presas cuando cumplan dos de las siguientes condiciones: que su altura sea superior a quince metros contando desde la parte más baja de la superficie general de cimentación hasta la coronación, que su altura sean entre diez y quince metros siempre que la longitud de coronación sea superior a quinientos metros, la capacidad de embalsar sea de más de un millón de metros cúbicos de agua o que la capacidad de vertido sea superior a 20 hectómetros cúbicos por segundo.

⁶⁰⁴ VAQUERA GARCÍA, A., «La protección ambiental como alternativa de financiación de las comunidades autónomas, el caso de los impuestos sobre usos y aprovechamientos del agua embalsada de Galicia y Castilla y León», en *Alternativas de financiación en época de crisis* 2014, pp. 152-170.

Respecto a su base imponible está configurada por la capacidad volumétrica máxima del embalse que esté ubicado en su totalidad o en parte en el territorio de estas CCAA, medida en hm³.

Se debe resaltar el alto nivel de conflictividad que han provocado este tipo de impuestos, especialmente el gallego y el castellano-leonés. Se han interpuesto contra ellos numerosos recursos contencioso-administrativos resueltos por el Tribunal Superior de Justicia respectivamente, en el que se ha reiterado en numerosas ocasiones la inconstitucionalidad de estas figuras o su incompatibilidad con el Derecho de la UE. Además, se manifiesta que son figuras impositivas contrarias a los principios de igualdad y generalidad puesto que no todos los contaminadores se encuentran sujetos al impuesto, incluso se manifiesta que se favorece a las minicentrales hidroeléctricas.

En mi opinión y siguiendo a ADAME, estos tributos no vulneran los principios mencionados ni el artículo 6.2 y 6.3 de la LOFCA, con más peso incluso desde la reforma del mismo en el año 2009, en el que lo que se prohíbe es la duplicidad de hechos imposables propiamente dichos, o lo que es lo mismo, establecer tributos autonómicos sobre hechos imposables gravados ya por tributos locales⁶⁰⁵.

El TS ya ha inadmitido recursos de casación por concluir que, una orden que regula el censo de instalaciones y contribuyentes, ficheros automatizados, confidenciales, etc., no puede incurrir en los vicios que se imputan en el motivo analizado y referido a la identidad del impuesto referido frente al IBI, IAE y tasa sobre el dominio público, a excepción de que, de modo específico, contemplen situaciones acreditativas de esa identidad, que debidamente probadas, pueden impugnar una norma o acto de desarrollo, así como todos los vicios en que incurra la norma de cobertura⁶⁰⁶. A su vez, las normas o actos impugnados no pueden ser anulados en virtud de vicios que pueden darse en la norma originaria y no en ella.

Por lo tanto, para impugnar correctamente una norma según lo establecido por el Tribunal, es necesario

⁶⁰⁵ ADAME MARTÍNEZ, F., «Los tributos ambientales...» *Op. Cit.* p. 13.

⁶⁰⁶ *Ibidem*, p. 14.

“poner de relieve le efectiva concurrencia, y no puramente la abstracta, del defecto denunciado en ella. Si esto no se cumple las alegaciones de este tenor no forman parte del recurso por la elemental consideración de que son ajenas al acto o disposición impugnado, lo que a su vez comporta que el tribunal no esté obligado a examinar tales cuestiones, o, habrá de entenderse que han sido tácitamente desestimadas”⁶⁰⁷.

3.2.2.2. *Tributos sobre emisiones contaminantes*

En lo que respecta al gravamen de las emisiones contaminantes, se comenzaron a desarrollar a nivel europeo en los países nórdicos a principios de los noventa. En ese momento se crearon impuestos sobre emisiones de CO₂, dióxido de azufre y dióxido de nitrógeno en Finlandia, Suecia y Dinamarca. La creación de este tipo de impuestos se produjo en un contexto de reforma fiscal verde por parte de los países nórdicos, que se caracteriza por la introducción en sus sistemas fiscales de tributos de carácter ambiental, la ambientalización de los principales tributos y la reducción de las cotizaciones sociales.

A. Impuestos autonómicos sobre emisiones.

En el caso español, los impuestos sobre emisiones han sido creados por las CCAA y su gravamen recae principalmente por el volumen de emisiones.

La CCAA pionera en crear este tipo de impuesto fue Galicia, debido a la alta concentración industrial que se encontraban en los territorios de La Coruña y Pontevedra que constituían dos grandes contaminadores tanto de vertidos industriales como aguas continentales y marítimas y por las emisiones de gases de efecto invernadero.

En un primer momento se establecieron una serie de exenciones por las primeras 1.000 toneladas con la intención de dejar libre de tributación a los focos que no fueran grandes emisores e incentivar a las empresas sujetos pasivos del impuesto, a adoptar las medidas necesarias para disminuir la contaminación. De esta exención sólo quedan sujetos pasivos tales como Unión Fenosa, Endesa,

⁶⁰⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de enero de 2018. Recurso 3599/2014.

Repsol, etc., y los principales focos de emisión son una planta de producción de aluminio, una refinería y tres centrales térmicas⁶⁰⁸.

Es necesario resaltar que en el impuesto gallego se encuentra afectado por lo que su recaudación se destina a financiar las políticas de protección medioambiental y de conservación de los recursos naturales en esta CCAA, y están obligados a reservar un 5% en cada ejercicio para dotar un fondo que atiende los perjuicios extraordinarios y situaciones de emergencia.

En cuanto al hecho imponible del impuesto gallego, está formado por las emisiones a la atmósfera de dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre y dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado.

En otras CCAA como en Andalucía⁶⁰⁹ y Aragón⁶¹⁰ que también tienen impuestos similares incluyen en su hecho imponible las emisiones de CO₂.

Son sujetos pasivos de este tributo aquellas personas o entidades titulares de las instalaciones o actividades que, teniendo la consideración de focos emisores⁶¹¹, emitan sustancias contaminantes enunciadas.

⁶⁰⁸ BLANCO VALERO, Z., «La fiscalidad autonómica sobre la contaminación atmosférica», en *Revista auditoría Pública*, 78 (2021), pp. 95-99.

⁶⁰⁹ Regulada en la Ley 18/2003 de 29 de diciembre de medidas fiscales y administrativas.

⁶¹⁰ Regulada en la Ley 13/2005 de 30 de diciembre de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios y cuyo contenido fue posteriormente incorporado al Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad aragonesa. Véase AYMÀ I BARBANY, M., «La imposición medioambiental en la comunidad autónoma de Aragón. Análisis de los impuestos medioambientales creados por la ley 13/2005 de 30 de diciembre», en *Revista Catalana de Dret Públic*, 35 (2007), pp. 7-30.

⁶¹¹ Se consideran focos emisores a aquel conjunto de instalaciones, independientemente de su naturaleza, constituido por una o más chimeneas, válvulas, canales de desagüe u otras fuentes o puntos de emisión de las sustancias contaminantes gravadas.

En cuanto al cálculo de la base imponible⁶¹² del tributo gallego, se obtiene por la suma de las toneladas de sustancias gravadas emitidas por un mismo foco emisor.

Por otra parte, la base imponible del impuesto andaluz sobre las emisiones de gases a la atmósfera está constituida a partir de las magnitudes relacionadas con el impacto ambiental, tales como, las actividades desarrolladas por las instalaciones mencionadas, asimismo por el volumen y la composición del combustible empleado. Por lo tanto, lo que se tiene en cuenta es el nivel de carga contaminante⁶¹³, que se calcula por el método de estimación directa cuando las instalaciones cuenten con terminales para el cálculo de las sustancias emitidas y caudal⁶¹⁴⁶¹⁵.

⁶¹²La base su puede determinar de tres formas, la primera de ellas consiste en el método de estimación directa, en aquellos casos en que las instalaciones incorporen sistemas de medida de cantidad de sustancias contaminantes emitidas y es el propio sujeto pasivo el que informa a la Administración la medición correspondiente de sustancias emitidas mediante las declaraciones-liquidaciones que se deben presentar.

El segundo método, se aplicará en los casos en el que las instalaciones no cuenten con sistemas de medición, la base imponible se determinará mediante estimación objetiva deduciendo la cantidad de sustancias contaminantes emitidas de indicadores objetivos vinculados a la actividad o proceso de producción de que se trate.

En tercer lugar, se encuentra el método previsto en la ley y es la determinación de oficio, aplicable a aquellos sujetos pasivos que han incumplido la normativa fiscal y sea imposible determinarla por la vía ordinaria.

⁶¹³ En el impuesto andaluz la carga contaminante corresponde a la suma de las unidades de contaminación de cada una de las sustancias gravadas. En lo que respecta a las unidades contaminantes se calculan dividiendo el número de toneladas emitidas y los valores máximos tolerados por la UE.

⁶¹⁴ CANSINO MUÑOZ-REPISO J. M., SÁNCHEZ BRAZA A., & LARRAD SABIDO, I., «Aplicación de la inferencia causal estadística en le evaluación del Impuesto de Emisiones de Gases a la Atmósfera de la región de Andalucía. Una aproximación», en *Reunión de Estudios Regionales* 36 (2010), pp. 10-23.

⁶¹⁵ Esto sólo es posible si al menos el 80% de las emisiones están canalizadas y monitorizadas lo que deberá justificarse mediante certificado emitido por la entidad colaboradora de la Consejería de Medio Ambiente.

De igual modo, la base imponible del impuesto que grava las emisiones en Castilla-La Mancha⁶¹⁶, está constituido por la suma de las cantidades de emisiones de cada foco, multiplicadas por distinto coeficientes en función del tipo de emisión, si es de dióxido de azufre será de 1, y para las emisiones de dióxido de nitrógeno será de 1,5. Tanto para este impuesto como para el aragonés es aplicable una reducción sobre la base imponible. En el primero, en concepto de mínimo exento y en el segundo, le es aplicable a las unidades contaminantes la reducción de a las emisiones de óxidos de azufre en 150 toneladas al año, a las emisiones de óxido de nitrógeno 100 toneladas al año o por emisiones de CO2 100 kilotoneladas al año.

Una vez calculada la base imponible o liquidable según los casos, se debe calcular la cuota tributaria. En cuanto a la cuota del impuesto gallego se determinará por la aplicación de una tarifa impositiva que se compone de ocho tramos. En el caso del impuesto andaluz, se debe aplicar a la base liquidable una tarifa progresiva por unidad contaminante de cuatro tramos diferentes.

Además, para el cálculo de la cuota del impuesto andaluz y el castellano-manchego se prevé la aplicación de deducciones a la cuota íntegra que tengan en cuenta las inversiones y medidas adoptados por el sujeto pasivo para reducir las emisiones, con el fin primordial de reducir los niveles de emisiones, característica que permite dotar a este tipo de impuesto como positivamente ambiental.

La deducción aplicable en el impuesto andaluz es el 25% para aquellas instalaciones industriales que obtengan el certificado EMAS o ISO 1400 sobre la gestión ambiental respecto de las inversiones realizadas en el periodo impositivo por el sujeto pasivo en infraestructuras y bienes de equipo dedicado a la supervisión, prevención y corrección de la contaminación atmosférica o el 15% de las cantidades invertidas. Esta deducción tiene un límite que será el 50% de la cuota íntegra del impuesto, por lo tanto, el excedente de deducción que no sea aplicable en el periodo impositivo correspondiente se podrá aplicar en los tres ejercicios siguiente. Por otro lado, en el impuesto castellano-manchego la deducción aplicable consiste en el 7% respecto al valor de la cuota íntegra, en los casos en que el rendimiento de los analizadores automáticos sea igual o superior al 90%, o una

⁶¹⁶ Regulado en la Ley 16/2005 de 29 de diciembre de impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente.

deducción del 4% de la cuota íntegra aplicable en los casos en que las instalaciones pasen del método de estimación objetiva al de estimación directa en el periodo impositivo, siempre que el rendimiento de los analizadores automáticos se a igual o superior al 90%⁶¹⁷.

Otra de las CCAA que ha creado un impuesto sobre las emisiones de gases de efecto invernadero a la atmósfera proveniente de instalaciones de la Comunidad Valenciana, regulado por la Ley 6/2022 de 5 de diciembre de la Generalitat, del cambio climático y la transición ecológica de la Comunitat Valenciana.

Su hecho imponible está constituido por los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la realización en el territorio de la Comunitat Valenciana, mediante las instalaciones y demás elementos patrimoniales, derivadas de actividades que emitan a la atmósfera óxido de nitrógeno o dióxido de azufre.

En cuanto a su base imponible se configura por las cantidades de emisión a la atmósfera de gases de efecto invernadero (CO₂ y CH₄) que se realice desde instalaciones consideradas como unidades técnicas fijas donde se desarrollen una o más actividades industriales incluidas en el anexo I de la Ley 6/20014, de 25 de julio, de prevención, calidad y control ambiental de actividades de la Comunidad Valenciana. Este impuesto estará en vigor hasta el 1 de enero del año 2025.

Dentro de las CCAA que más proactivas se han manifestado con la creación de impuestos en esta materia es Cataluña⁶¹⁸ que grava las emisiones atmosféricas de determinadas sustancias con el objetivo de incentivar conductas más amables con el medio ambiente que mejoren la calidad del aire generadas en instalaciones

⁶¹⁷ LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J. & SÁNCHEZ CAÑIZARES, S., «Fiscalidad autonómica y medio ambiente. Una reflexión en torno al impuesto andaluz que grava la contaminación atmosférica», en *Revista de estudios regionales*, 8 (2009), pp. 351-358; VILLAR RUBIO, E. & BARRILAO GONZÁLEZ P. E., «Los impuestos ecológicos en Andalucía y su impacto en la recaudación tributaria», en *Revista Técnica Tributaria*, 109 (2015), pp. 121-128.

⁶¹⁸ Regulado en la Ley 12/2014 de 10 de octubre del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear y el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica.

industriales clasificadas en el anexo I.1 de la Ley 20/2009 de 4 de diciembre de prevención y control ambiental de actividades o instalaciones de combustión con potencia térmica nominal superior a 20 megavatios térmicos.

En cuanto a su hecho imponible está constituido por las emisiones de óxido de nitrógeno, dióxido de azufre, de partículas y de carbón orgánico total que se generan en las instalaciones mencionadas, cuando sean superiores a 100, 150, 50 y 150 toneladas por año respectivamente.

Por lo tanto, la base imponible se calculará por una fórmula establecida conforme a las emisiones de cada una de las sustancias mencionadas, por cada una de las instalaciones durante el periodo impositivo que corresponda. Además, se debe tener en cuenta su concentración, el caudal medio y el tiempo de funcionamiento de cada emisor. Después, se debe calcular la base liquidable a la que se la podrá aplicar una reducción en el caso de emisiones de dióxido de azufre de 150 toneladas por año, 100 toneladas de emisiones de óxido de nitrógeno por año, a las partículas 40 toneladas por año o emisiones de carbono orgánico 150 toneladas por año.

Para calcular la cuota íntegra se le debe aplicar un tipo de gravamen que podrá ser de 45 euros/tonelada en caso de emisiones de dióxido de azufre; 75 euros/tonelada en caso de óxido de nitrógeno; 60€/tonelada en caso de partículas y 45€/toneladas en caso de carbono orgánico.

A su vez, el impuesto catalán prevé una deducción que consiste en el 50% de las instalaciones de cogeneración ubicadas en establecimientos industriales con una potencia nominal superior a 20 megavatios que utiliza como combustible gas natural o biogás o 10% de la inversión en mejora atmosférica realizada en el período impositivo que haya sido certificada por la Dirección General de Calidad Ambiental, con un límite del 15% de la cuota íntegra.

Además, Cataluña ha creado un impuesto sobre las emisiones de óxidos de nitrógeno a la atmósfera por la aviación comercial⁶¹⁹. En relación a este impuesto es

⁶¹⁹ Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.

reciente la STSJ de Cataluña que, a pesar de no tener un contenido novedoso en cuanto al carácter extrafiscal del impuesto o sobre la pretendida finalidad medioambiental, si contiene una cuestión actual y muy debatida como es la creación de impuestos propios por la CCAA generando un alto nivel de litigiosidad, mostrando una vez más la necesidad de coordinación tanto a nivel nacional como internacional derivada de la incidencia del derecho europeo en el poder tributario de los EM⁶²⁰.

Los sujetos pasivos de este impuesto son las compañías aéreas y las personas jurídicas que operen o fleten vuelos que salen de un aeródromo de Cataluña.

En cuanto a su base imponible, está constituida por la cantidad en kilogramos de óxido de nitrógeno emitido durante el ciclo LTO de las aeronaves del periodo impositivo y se calculará sumando el resultado de multiplicar, por cada modelo de aeronave del contribuyente, el número de vuelos anuales por el factor de emisión de óxidos de nitrógeno correspondiente a ese modelo de aeronave. A continuación, se calculará la cuota íntegra es el resultado de aplicar sobre la base imponible un tipo del 3,5 por kilogramo de óxidos de nitrógeno. Además, la normativa del impuesto prevé una bonificación del 5% sobre el producto de la cuota íntegra por el porcentaje de aeronaves que opere en el aeródromo que disponga de aleta de extremidad⁶²¹.

B. Impuesto sobre las emisiones de vehículos de tracción mecánica.

Por último, el impuesto sobre las emisiones de CO₂ de los vehículos de tracción mecánica creado por la Ley 5/2017 de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y regulado por Ley 16/2017, del cambio climático.

⁶²⁰ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., «El Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producido por la aviación comercial en el marco de la fiscalidad autonómica medioambiental. Análisis de la STSJ de Cataluña de 26 de mayo de 2022», en *Revista Nueva Fiscalidad*, 3 (2022), pp. 269-271

⁶²¹ COBOS GÓMEZ, J. M^a., «El futuro de la tributación sobre las emisiones atmosféricas de origen industrial en un contexto de reforma fiscal», en *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, 12 (2018), pp. 94-97.

Su hecho imponible está constituido por las emisiones de CO₂ de determinados vehículos, recogidos en los del artículo 41 de la Ley 16/2017: turismos de la categoría M1, comerciales ligeros de la categoría N1 y las motocicletas.

Como otros tributos propios de carácter ambiental, se interpuso recurso de inconstitucionalidad contra el Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica catalán por gravar el mismo hecho imponible que el Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte. En este sentido el Tribunal resolvió que dichos impuestos no comparten un mismo hecho imponible al derivarse de los elementos configuradores de cada tributo diferentes manifestaciones de capacidad económica⁶²². Incluso el Tribunal reconoce un mayor parecido con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, por su coincidencia en el objeto material y el sujeto pasivo, pero se diferenciarían en la forma en que se calcula la cuota tributaria, poniéndose de manifiesto que el impuesto local tiene una finalidad recaudatoria y el impuesto autonómico una finalidad extrafiscal⁶²³.

Otra de las CCAA que ha creado un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica de la Comunidad Valenciana, regulado por la Ley 6/2022 de 5 de diciembre de la Generalitat, del cambio climático y la transición ecológica de la Comunitat Valenciana, encargado de gravar las emisiones de dióxido de carbono producidas por vehículos matriculados a partir del 1 de enero 2023 y estará en vigor hasta el año 2025.

Su hecho imponible está constituido por la aptitud para emitir dióxido de carbono a la atmósfera de un vehículo apto para circular por las vías públicas del que sea titular el sujeto pasivo en el devengo del impuesto que esté incluido dentro de las siguientes categorías:

- Vehículos de la categoría M1 y N1: vehículos de motor, fabricados para el transporte de personas y su equipaje, con un máximo de 8 plazas además del

⁶²² Sentencia del Tribunal Constitucional 87/2019 de 20 de junio.

⁶²³ CALVO VÉRGUEZ, J., «El impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y su declaración de constitucionalidad», en *Instituto de estudios fiscales*, 6 (2020), p. 21.

asiento del conductor y vehículos de motor, fabricados para el transporte de mercancías, con una masa máxima no superior a 3,5 toneladas.

- Vehículos de categorías L3e, L4e, L5e, L6e y L7e: motocicletas de dos ruedas, motocicletas de dos ruedas con sidecar, triciclos de motor, cuatriciclos ligeros y cuatriciclos pesados.

En cuanto a su base imponible se configura por la capacidad potencial máxima del vehículo sujeto para realizar emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera medidas en gramos de dióxido de carbono por kilómetro.

Por último, la Región de Murcia cuenta con el impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera, regulado en la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributo Cedidos y Tributos Propios.

Es un impuesto muy parecido al andaluz que grava las emisiones de dióxido de azufre, de óxidos de nitrógeno, de compuestos orgánicos volátiles y amoníaco.

La base imponible está constituida por las unidades contaminantes expresadas en toneladas/año, calculadas como el cociente entre las emisiones y el valor de referencia establecido por el Anexo A1 de la Decisión 2000/479/CE, relativa a la realización de un inventario europeo de emisiones contaminantes (EPER) con arreglo al artículo 15 de la Directiva 96/61/CE del Consejo relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación, sobre la que se practicará una reducción de tres unidades contaminantes en concepto de mínimo exento, al igual que en el impuesto andaluz.

Sobre la cuota íntegra se aplicarán las tarifas progresivas del artículo 48, en función de las unidades contaminantes. Además, también se prevé la deducción prevista en el impuesto andaluz en favor de las inversiones realizadas en infraestructuras y bienes de equipo orientadas al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica, con una novedad: la deducción ascenderá al 30% cuando se hayan aportado para la vigilancia atmosférica⁶²⁴.

⁶²⁴ SEDEÑO LÓPEZ, J. F., «Pasado, presente y futuro de la imposición sobre el carbono en España y la Unión Europea», en *Revista Nueva Fiscalidad*, 2 (2021), p. 187.

C. Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales.

La CCAA pionera en implantar este impuesto fue Cataluña por medio de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, a la que siguieron Navarra, La Rioja⁶²⁵, Asturias, Aragón⁶²⁶, Canarias⁶²⁷ y Comunidad Valenciana⁶²⁸.

En cuanto a su naturaleza, se trata de un impuesto de carácter directo, que grava la capacidad económica desarrollada por los grandes establecimientos comerciales establecidos en el ámbito territorial de las CCAA respectivamente.

Su hecho imponible está constituido por el impacto que producen sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano derivado del funcionamiento de los grandes establecimientos comerciales.

En cuanto a lo que se entiende por grandes establecimientos en Asturias y Cataluña se excluyen los mercados municipales y, además, en Asturias no se considera los establecimientos exclusivamente mayoristas⁶²⁹.

Respecto a los sujetos pasivos, serán aquellas personas físicas o jurídicas titulares del gran establecimiento comercial tanto individual como colectivo.

⁶²⁵ El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de La Rioja se suprimió por la Ley 6/2015 para el año 2016 en los siguientes términos *“La supresión obedece a la calificación de este tributo por parte de la Comisión Europea como una ayuda de Estado contraria a la libre competencia, lo que obligaba a extenderlo absolutamente a todos los comercios, con independencia de su tamaño y situación, o a suprimirlo por completo. Se ha considerado que esta segunda opción es mucho menos lesiva para un territorio con un denso tejido comercial, pero compuesto de forma muy mayoritaria por pequeñas empresas y microempresas.”*

⁶²⁶ En Aragón el Impuesto se denomina como Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta. Creado por la Ley 13/2005 de 30 de diciembre (Boletín Oficial de Aragón de 31 de diciembre de 2005).

⁶²⁷ El impuesto sobre el impacto medioambiental causado por los grandes establecimientos comerciales canario se encuentra suprimido y suspendido.

⁶²⁸ Ley 6/2022 de 5 de diciembre, de la Generalitat, del cambio climático y la transición ecológica de la Comunitat Valenciana. Que es encontrará en vigor hasta el año 2025.

⁶²⁹ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA A., «Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales: de un pasado inconstitucional a ¿un futuro contrario al Derecho de la UE? (Comentario a la Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 20 de enero de 2017)», en *Revista Nueva Fiscalidad*, 2 (2017), p. 187.

En lo que se refiere al cálculo de su base imponible varía en función de la CCAA puesto que, en Asturias se configura en función de la superficie destinada a aparcamiento, en Cataluña en función de que el establecimiento cuente con un sistema de conteo de vehículos y en Aragón con una fórmula sobre la superficie de venta teniendo en cuenta los valores de la superficie destinada a otros usos, la superficie de venta al público y la superficie destinada a aparcamiento.

En cuanto al cálculo de la Base liquidable, se encuentran dos reducciones aplicables a la base en las comunidades de Cataluña y Asturias en función de la superficie de terreno ocupada horizontalmente por el establecimiento comercial, a la que se la aplicara un tipo de gravamen de 0,18€ por vehículo y 17 €/m² respectivamente.

En este impuesto también se encuentra la posibilidad de aplicar bonificaciones, como la recogida por el impuesto asturiano de un 10% por los establecimientos construidos fuera del núcleo urbano al que puedan acceder medios de transporte público y para los que lleven a cabo proyectos de protección medioambiental. Así mismo, se establece la aplicación de una bonificación en el impuesto aragonés durante el ejercicio 2020 para aquellos establecimientos destinados a la venta minorista de productos de higiene y alimentación una bonificación del 20%⁶³⁰.

Como no puede ser de otra manera, este impuesto ha sido objeto de controversia. En primer lugar, se formuló recurso de inconstitucionalidad en el año 2001 contra la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, en adelante IGEC, sobre la base de que, se entendía infringido el artículo 6.3 de la LOFCA en su redacción original, es decir antes de su modificación, en la que se prohibía que los tributos autonómicos invadan materias imposables reservadas a las entidades locales, además se establecía la coincidencia del hecho imponible con el IAE, así como la doble imposición en relación con el IBI para el caso en que se considerase que el titular del gran establecimiento comercial es el propietario del inmueble.

⁶³⁰https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAA AAAAEAMtMSbF1jTAAASMTI2NjtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA0Sf7pzUAAAA=WKE Consultado el día 23 de junio de 2022.

La particularidad de este proceso es que después de la interposición del recurso se modifica el contenido del art. 6.3 de la LOFCA eliminando la prohibición indicada.

Por lo tanto, y teniendo presente que en los recursos de inconstitucionalidad la ley debe enjuiciarse conforme a la normativa que constituye el bloque de constitucionalidad al momento de resolver, el Abogado del Estado determinó que el proceso se había quedado sin objeto.

Sin embargo, se consideró necesario resolver sobre las controversias sobre doble imposición con los impuestos de IAE e IBI, en la que la sentencia⁶³¹ se pronuncia en su plena compatibilidad con el IGEC⁶³².

También se planteó recurso de inconstitucionalidad contra la disposición adicional primera de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales, sobre el IGEC de Asturias, por gravar el mismo hecho imponible que el IAE y que el IBI⁶³³.

El TC se remite a su sentencia de 5 de junio de 2012. En este sentido la sentencia determina que el IAE es un impuesto general que afecta a todo tipo de actividades y grava una riqueza potencial y el ISGEC es un impuesto específico que grava determinadas actividades que se ejercen en grandes superficies comerciales. Asimismo, los elementos cuantitativos de los dos impuestos, muestran que gravan de manera muy distinta la capacidad económica. Lo mismo ocurre tras su comparación con el IBI⁶³⁴.

Más tarde, se planteó recurso de inconstitucionalidad contra el impuesto navarro⁶³⁵ y el impuesto aragonés⁶³⁶. En concreto, entre otras, el recurso pretendía que fuera declarada su inconstitucionalidad por gravar el mismo hecho imponible

⁶³¹ Sentencia 122/2012, de 5 de junio de 2012. Recurso de inconstitucionalidad 1772-2001.

⁶³² GARRIGUES ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS, «Boletín fiscal» en *VLex*, 7 (2012) p. 6.

⁶³³ *Ibidem* p.7.

⁶³⁴ Sentencia 197/2012, de 6 de noviembre de 2012. Recurso de inconstitucionalidad 1819-2003.)

⁶³⁵ Sentencia 207/2013, de 5 de diciembre de 2013. Recurso de inconstitucionalidad 4285-2013.

⁶³⁶ Sentencia 96/2013, de 23 de abril de 2013. Recurso de inconstitucionalidad 3095-2006.

que el IAE, que finalmente el Tribunal resolvió en el mismo sentido que los dos casos anteriores⁶³⁷.

Dicho lo que acontece, los ataques sobre este impuesto han sido variados y extensos y las peticiones para su supresión han sido ciertamente recurrentes.

Pero la oposición a este tributo medioambiental no sólo se ha producido desde el panorama nacional, sino que también ha tenido repercusión en el ámbito de la UE que ha culminado con la resolución por parte del TJUE de las cuestiones prejudiciales planteadas por el TS en relación a la conformidad del IGEC respecto al régimen de ayudas de Estado y al derecho a la libertad de establecimiento, tal y como se configuran en el derecho comunitario⁶³⁸.

En estos términos se pronunció en las tres sentencias de 26 de abril de 2018 sobre las cuestiones prejudiciales⁶³⁹ declarando la plena compatibilidad de impuesto que se encuentra vigente en las CCAA de Cataluña, Aragón y Principado de Asturias con el Derecho Europeo declarando que ni la libertad de establecimiento ni el Derecho en materia de ayudas de Estado se oponen a impuestos como los controvertidos, que gravan los grandes establecimientos comerciales⁶⁴⁰.

Una vez revisados los impuestos sobre esta materia se debe poner de manifiesto que, como ya apuntaba el informe de la Comisión de expertos para la Reforma del Sistema Tributario del año 2014, la necesaria supresión de los impuestos autonómicos sobre emisiones de CO2 ante las dificultades de su eficiencia para el cumplimiento de sus objetivos ambientales, principalmente por tratarse de impuesto que persiguen fines medioambientales de carácter global difícilmente alcanzables a nivel regional. Asimismo, la Comisión plasmó en el informe la limitada eficacia ambiental de los impuestos autonómicos al tratarse de

⁶³⁷ GARRIGUES ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS, «Boletín fiscal», en *VLex*, 1 (2013), p. 5.

⁶³⁸ LÓPEZ PÉREZ, F., «El impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales y el derecho comunitario: Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, XIX (2018), p. 382.

⁶³⁹ Véase Comunicado de Prensa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea nº 57/18 de 26 de abril de 2018 sobre las Sentencias en los asuntos C-233/16 a C-237/16.

⁶⁴⁰ LÓPEZ PÉREZ, F., «El impuesto sobre los grandes establecimientos...» *Op. Cit.* p. 383.

un problema ambiental de carácter global, con posibilidad de mejora conforme más grande sea el ámbito de aplicación territorial del Impuesto⁶⁴¹.

El Informe de la Comisión de expertos para la Reforma de la Financiación Autonómica de julio de 2017 y ante la elevada litigiosidad derivada de la creación de tributos propios en materia medioambiental recomienda la reducción de la misma mediante la coordinación del Gobierno central y los autonómicos, y la mejora de la comunicación entre las administraciones sobre proyectos de creación de nuevos impuesto autonómicos o mediante la regulación de la misma en la que se establezca los elementos de los impuestos, así como la determinación de su base liquidable, su carácter potestativo u obligatorio y un rango para el establecimiento autónomo de las tarifas y, en su caso, deducciones, pero sin hacer una propuesta específica en el ámbito de los impuestos sobre emisiones atmosféricas⁶⁴².

D. Impuesto sobre actividades e instalaciones que inciden sobre el medio ambiente.

En este apartado se revisarán aquellos impuestos que recaen sobre actividades e instalaciones que inciden sobre el medio ambiente. Estos impuestos son de los más numerosos de entre los tributos propios de las CCAA como en

⁶⁴¹ COBOS GÓMEZ, J. M^a, «El futuro de la tributación sobre...», *Op. Cit.* p. 103.

⁶⁴² CALVO VÉRGUEZ, J., «El impuesto catalán sobre emisiones...» *Op. Cit.* p. 22.

Cataluña⁶⁴³, Extremadura⁶⁴⁴, Aragón⁶⁴⁵, La Rioja⁶⁴⁶ Castilla-La Mancha⁶⁴⁷, Asturias⁶⁴⁸ y Comunidad Valenciana⁶⁴⁹ con tributos propios sobre actividades e instalaciones que inciden en el medioambiente.

En cuanto a los impuestos catalán, extremeño y valenciano son muy similares puesto que gravan la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que pueda ocasionar realizar una serie de actividades determinadas sobre el medio ambiente, en función de instalaciones u otros elementos patrimoniales afectos a la misma con el fin principal de contribuir al coste que soporta y frenar el menoscabo del entorno natural.

En relación con los impuestos aragonés, riojano, manchego y asturiano aludan más específicos en cuanto gravan a los elementos fijos de alta tensión por la actividad de transporte de energía para el suministro, y los elementos fijos de las redes de comunicación telefónicas o telemáticas.

El hecho imponible está constituido por aquellas actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica y actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por elementos fijos del suministro eléctrico, de energía o redes de comunicación.

⁶⁴³ LLEI 5/2020, del 29 d'abril, de mesures fiscals, financeres, administratives i del sector públic i de creació de l'impost sobre les instal·lacions que incideixen en el medi ambient.

⁶⁴⁴ Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios.

⁶⁴⁵ Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

⁶⁴⁶ Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013, artículos 63-75.

⁶⁴⁷ Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

⁶⁴⁸ Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios.

⁶⁴⁹ Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.

Como no puede ser de otra manera, el impuesto extremeño ha sido objeto de litigio ante el TC. La STC 120/2018, de 31 de octubre de 2018 (BOE núm. 294, de 6 de diciembre de 2018) desestima la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6412-2015, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura, en relación con el impuesto sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente⁶⁵⁰.

Resulta llamativo que la modificación del art. 6.3 de la LOFCA, ha variado de forma radical el resultado, puesto que un impuesto idéntico al que había sido declarado inconstitucional por la STC 22/2015, ahora es constitucional. Antes, dadas las materias imponibles gravadas por el IBI o el IAE, la constitucionalidad dependía en buena medida de que los elementos configuradores del tributo autonómico estuviesen informados por una finalidad extrafiscal. Ahora ha desaparecido la presión sobre este componente y para eludir la prohibición de duplicidad de hechos imponibles, basta con que existan una serie de diferencias en los elementos configuradores del tributo, cuyas posibilidades se multiplican al introducir más variables como el sujeto pasivo, elementos de cuantificación, etc., a los que se añaden, incluso, factores ajenos a la naturaleza jurídica del instituto como puede ser la afectación de los ingresos a determinados programas de gasto. En definitiva, la STC 120/2018 viene a sumarse a la lista de pronunciamientos emitidos al amparo del nuevo art. 6.3 LOFCA, en los que el TC se muestra absolutamente propenso a salvar la constitucionalidad de los tributos autonómicos⁶⁵¹.

3.2.2.3. *Tributos sobre estancias turísticas*

Los tributos sobre estancias turísticas se encuentran en las CCAA de Cataluña, Islas Baleares y Comunidad Valenciana.

⁶⁵⁰ Si bien no era el primer pronunciamiento en esta materia, Véase Las SSTC 179/2006, de 13 de junio, y 22/2015, de 16 de febrero, declararon la inconstitucionalidad de versiones anteriores del tributo creado originalmente por la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo. Desde una perspectiva más general, las SSTC 196/2012, de 31 de octubre, y 60/2013, de 13 de marzo, declararon inconstitucional un impuesto semejante de Castilla-La Mancha.

⁶⁵¹ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., «Constitucionalidad del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente (Comentario a la STC 120/2018, de 31 de octubre de 2018)» en *Nueva Fiscalidad*, 4 (2018), p. 211.

En la Comunidad balear, la Ley 2/2016, de 30 de marzo, en concordancia con el Decreto 35/2016, de 23 de junio, por el que se aprueba el respectivo Reglamento, establece dos figuras principales para el control del Impuesto sobre Estancias Turísticas (IET), estos son: el sustituto del contribuyente y el responsable subsidiario.

El impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible fue aprobado por la Ley balear 2/2016, de 30 de marzo, y desarrollada por Decreto número 35/2016, de 23 de junio.

Se trata de un tributo autonómico creado con el objetivo de atender a la necesaria transformación, innovación y DS en el tiempo de la actividad que, en términos de renta, empleo y actividad constituye el principal recurso del Archipiélago Balear, casi el 36% del PIB. En cuanto a su naturaleza, la Ley 2/2016 indica que se trata de un impuesto directo e instantáneo cuya recaudación tiene carácter finalista ya que está destinada a nutrir un fondo para favorecer el turismo sostenible y, con ello, poder financiar adecuadamente toda una serie de actuaciones delimitadas en la misma ley a in de conseguir, en última instancia, un turismo sostenible en las Illes Balears desde los puntos de vista ambiental, social y económico⁶⁵².

En cuanto al impuesto sobre estancias turísticas de la Comunidad Valenciana regulado en la Ley 7/2022, de 16 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales para impulsar el turismo sostenible que se encontrará en vigor hasta el 19 de diciembre de 2023 que grava la especial capacidad económica de las personas físicas puesta de manifiesto por su estancia en determinados establecimientos turísticos situados en el territorio de la Comunidad Valenciana.

Su hecho imponible está constituido, en primer lugar, por las estancias realizadas por los contribuyentes en los siguientes establecimientos de alojamiento turístico situados en la Comunidad Valenciana: Establecimientos hoteleros, bloques y conjuntos de apartamentos turísticos, viviendas de uso turístico, camping, áreas de pernocta en tránsito para autocaravanas, alojamiento turístico

⁶⁵² GARCÍA CARRETER, B., «Nuevas cuestiones en torno al Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible al hilo de la STJ de las Islas Baleares 36/2020, de 27 de enero» en *Nueva fiscalidad*, 2 (2020), pp. 253-262.

rural y albergues turísticos. Y, en segundo lugar, por el fondeo o amarre de embarcaciones de crucero turístico cuando realicen escala en un puerto de la Comunidad Valenciana (no se realizará el hecho imponible del impuesto en el supuesto de embarcaciones de crucero turístico que tuvieran salida o destino final en la Comunidad Valenciana).

Respecto al Impuesto sobre estancias turísticas y cruceros de Cataluña se creó de conformidad con lo establecido en la Ley 5/2017, de 28 de marzo, para gravar “la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto en la estancia en los establecimientos”⁶⁵³ sujetos al impuesto. El impuesto también pretende internalizar las posibles externalidades que el turismo puede causar en las zonas de alta concentración turística⁶⁵⁴.

En este sentido, el TC mediante nota de prensa, anunció su Sentencia 125/2021, de 3 de junio de 2021, publicada en el BOE de 7 de julio de 2021 sobre el recurso de inconstitucionalidad 4192/2020. En ella se declara constitucional el impuesto catalán a las estancias en embarcaciones de crucero turístico en puertos de Cataluña y el recargo de Barcelona, pues entiende que no se produce la vulneración del art. 6.2 LOFCA, ya que no existe equivalencia o duplicidad respecto de la tasa estatal portuaria del buque (T-1) que se exige por la utilización especial de las instalaciones portuarias por parte del buque, al tratarse de categorías tributarias diferentes⁶⁵⁵.

⁶⁵³ Artículo 23 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono.

⁶⁵⁴ VILLCA POZO, M., «Mecanismos de control de los impuestos sobre estancias turísticas en el alquiler vacacional en viviendas mediante plataformas digitales» en *Crónica Tributaria*, 187 (2022), pp. 125-149.

⁶⁵⁵ SEDEÑO LÓPEZ, J. F., «La constitucionalidad del impuesto catalán sobre estancias en cruceros turísticos» en *Revista de Contabilidad y Tributación*, 465 (2021), p. 77.

3.2.2.4. *Tributos sobre la energía*

A. Canon eólico.

Como se ha mencionado anteriormente las CCAA tienen potestad para crear tributos propios, que han ejercido a lo largo de los años constituyendo tributos pretendidamente de carácter ambiental.

Entre ellos se encuentra el denominado Canon eólico que se encuentra tanto en Galicia, como en Castilla-La Mancha, Castilla-León y recientemente en Cantabria⁶⁵⁶.

En lo que respecta al canon eólico gallego se creó a través de la Ley 8/2009 de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental, cuyo hecho imponible está constituido por,

“la generación de afecciones e impactos visuales y medioambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad autónoma de Galicia”⁶⁵⁷

Serán contribuyentes de este impuesto aquellos que desarrollen la explotación de un parque eólico, existiendo una presunción por la que la explotación del parque eólico la lleva a cabo la persona o entidad titular de la autorización administrativa que se requiere para su instalación. Así, la normativa del impuesto establece como responsables solidarios a quienes sean titulares de la autorización administrativa para realizar la instalación como aquellos que sean titulares de los aerogeneradores⁶⁵⁸.

⁶⁵⁶ Ley de Cantabria 5/2022, de 15 de julio, de Ordenación del Territorio y Urbanismo de Cantabria. Bajo la denominación de Canon por la implantación en el suelo rústico de la Comunidad Autónoma de Cantabria de parques eólicos y fotovoltaicos para la generación de energía eléctrica y la evacuación de dicha energía generada a la red,

⁶⁵⁷ Artículo 11.1. de la Ley 8/2009 de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

⁶⁵⁸ REGUEIRO FERREIRA, R. M^a., «Responsabilidad ambiental, canon eólico y gobernanza local. El caso de Galicia», en *Regional and Sectoral Economic Studies*, 19, 1, (2019), pp. 145-156.

En cuanto a su base imponible está constituida por la cantidad de aerogeneradores, al que se le aplicará un tipo impositivo gradual en función del número de aerogeneradores que va desde 0 para aquellos parques eólicos que tengan entre 1 y 3, hasta un tipo de 5.900€/aerogenerador aplicable a aquellos parques con 15 o más aerogeneradores, cuyo resultado dará la cuota tributaria.

Respecto a la cuota tributaria, la Ley del impuesto recoge la posibilidad de aplicar una bonificación cuando se aumenten la potencia de los aerogeneradores que provoque una disminución de unidades, estableciendo así la normativa del tributo un incentivo a la eficiencia energética.

Además, se debe poner de manifiesto que la recaudación procedente del Canon se encuentra afecto a realizar actuaciones medioambientales destinándose al Fondo de Compensación Ambiental.

Este Canon ha sido objeto de controversia planteada ante el TS por la Asociación Española de la Industria Eléctrica frente a la Sentencia de febrero de 2014 dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en la que se planteaba mediante recurso de casación, la inconstitucionalidad del Canon, así como la falta de la forma esencial del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia. En este sentido, el TS manifestó mediante sentencia⁶⁵⁹ la inexistencia de quebrantamiento de los arts. 135 y 136 de la CE en cuanto a la finalidad extrafiscal del tributo ni la incongruencia omisiva que se denunciaba⁶⁶⁰.

Además, en el procedimiento se cuestionaba sobre una posible doble imposición del Canon con otros dos impuestos, el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y el impuesto sobre actividades económicas (IAE), así como el carácter desincentivador del tributo, resolviendo el TS la inexistencia de doble imposición entre el Canon y el IBI ya que sus bases imponibles no coincide, puesto que el impuesto autonómico graba a los titulares de la explotación del parque eólico, aun sin ser los titulares de la autorización administrativa para instalarlo ni los aerogeneradores, por lo tanto el contribuyente del canon eólico no tiene por qué ser

⁶⁵⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2015, nº recurso 1533/2014.

⁶⁶⁰ MENÉNDEZ MORENO, A., «Paradoja de la fiscalidad medioambiental», en *Revista Quincena Fiscal*, 19 (2021), pp. 7-12. Véase también COELLO DE PORTUGAL MARTÍNEZ DEL PERAL, J. M^a., «Una evaluación apresurada sobre la reforma del artículo 135 de la Constitución», en *Foro, Nueva época*, 14 (2011), pp. 146-148.

a su vez contribuyente del impuesto sobre bienes inmuebles. Así mismo, el canon eólico se calcula en función de los aerogeneradores, como se ha manifestado anteriormente y en ningún caso se tiene en cuenta su valor catastral⁶⁶¹. Por lo tanto, si no se grava ni los mismos sujetos pasivos y no se calcula sobre la misma base imponible, la prohibición establecida en el art. 6.3. de la LOFCA se descarta su aplicación en este caso.

En cuanto a la posible doble imposición entre el canon eólico y el Impuesto sobre Actividades Económicas, resuelve en los siguientes términos,

“Podría argumentarse, pues, que ambos hechos imponibles gravan una misma fuente de riqueza, si bien ya resulta más discutible que el presupuesto al que atienden sea el mismo, toda vez que en el caso del canon eólico no se encuentra sin más en la producción de energía eléctrica de origen eólico al encontrarse asociada por el legislador autonómico, al menos aparentemente, a la contaminación ambiental o visual que afirma busca gravar. Este argumento tampoco resulta definitivo por cuanto también podría aducirse que la contaminación ambiental no puede disociarse de la producción de energía eléctrica (en este caso de origen eólico), que es lo gravado por el Impuesto de Actividades Económicas. Solo la presencia de la contaminación ambiental como finalidad principal real y no simplemente formal podría permitir una solución favorable a las tesis de la Administración demandada”⁶⁶²

Por lo tanto, el TS negó la colisión entre el canon con el IAE haciendo hincapié en la naturaleza extrafiscal del tributo a diferencia de el gravamen del mero ejercicio de la actividad económica.

Otra de las CCAA con canon eólico es Castilla-La Mancha que se aprobó a través de la Ley 9/2011 de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el fondo para el desarrollo tecnológico de las energías renovables y el uso racional de la energía en Castilla-La Mancha, tampoco ha tenido una convivencia pacífica puesto que se planteó su inconstitucionalidad por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha que a su vez cuestionaba la posible vulneración del Derecho de la UE ante el TJUE.

⁶⁶¹ CALVO VÉRGUEZ J., «La evolución del llamado “canon eólico” en el sistema tributario autonómico a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial», en *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, 52 (2022), pp. 43-55.

⁶⁶² Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2015, nº recurso 1533/2014, p. 7.

En cuanto al procedimiento iniciado ante el TC se planteaba la inconstitucionalidad desde dos perspectivas la primera, desde la posible doble imposición del canon con el IAE y el IBI por su estructura y la segunda, desde la verdadera finalidad como instrumento disuasorio ante la contaminación de la naturaleza y los recursos, así como la asignación y destino de la recaudación a la reparación del daño medioambiental causado por la instalación de los aerogeneradores⁶⁶³.

Para resolver, el TC realiza un análisis del IAE y apoya su decisión en otras sentencias⁶⁶⁴, señalando que se trata de un tributo que afecta a toda actividad económica, de forma general, y que, por tanto, su interpretación literal frente a cualquier otro impuesto autonómico que grave una actividad económica, sería en todo caso contrario al art. 6.3. de la LOFCA. En su argumentación el TC continúa especificando que el verdadero límite establecido en el art. 6 de la LOFCA, es la coincidencia entre hechos imposables, por lo tanto, es necesario atender a los elementos esenciales de los tributos tales como la riqueza gravada o materia imponible, así como la forma en que se grava dicha riqueza o fuente de capacidad económica⁶⁶⁵. En este sentido, se debe tener en cuenta que es posible gravar la misma actividad desde distintas perspectivas.

Desde esta perspectiva, el Tribunal reitera que teniendo en cuenta la realidad económica que se encuentra cubierta por tributos estatales, esto no permitiría la creación de impuestos propios autonómicos⁶⁶⁶. Por esta razón, la interpretación que se realiza de los límites recogidos en el art. 6 de la LOFCA, se deben realizar teniendo en cuenta que las CCAA deben de tener su espacio fiscal propio considerando su competencia en materia tributaria.

Por todo ello, el TC descarta la duda sobre la constitucionalidad del tributo puesto que se trata de hecho imposables diferenciados y, por tanto, no puede existir

⁶⁶³ LUCHENA MOZO, G. M^a., «La fiscalidad como elemento incentivador de la descarbonización. El autoconsumo eléctrico», en *Revista Quincena Fiscal*, 5 (2022), pp. 25.

⁶⁶⁴ Sentencia Tribunal Constitucional 210/2012 de 14 de noviembre 2012. Recurso de inconstitucionalidad 1894-2002.

⁶⁶⁵ Véase, Fundamento jurídico 4 de la Sentencia Tribunal Constitucional 210/2012; Sentencia del Tribunal Constitucional 53/2014 de 10 de abril.

⁶⁶⁶ Véase Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo.

una sobreimposición⁶⁶⁷, sin entra a examinar la finalidad extrafiscal del impuesto puesto que se determina que no se han sobrepasado los límites del ar. 6.3. de la LOFCA⁶⁶⁸.

En cuanto a la cuestión prejudicial planteada ante el TJUE se basaba en la vulneración de tres directivas Directiva 2009/28/CE del PE y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, 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 y la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales⁶⁶⁹.

El TJUE resolvió mediante Sentencia en los siguientes términos, en primer lugar, sobre la interpretación que se debe realizar del art. 2, párrafo 2º, letra k) y art. 13.1, párrafo 2º, letra e), de la Directiva 2009/28/CE, que no se opone a una norma nacional, a diferencia del debate de los litigios principales, determinando que la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica.

En segundo lugar, manifiesta que el art. 4 de la Directiva 2003/96/CE, se debe interpretar en sentido en que no se opone a la normativa nacional, puesto que el canon no grava los productos energéticos ni la electricidad en el sentido de lo establecido en los art. 1 y 2 de la mencionada Directiva.

Y, en tercer lugar, establece que el art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, se debe interpretar que no es contraria a la normativa nacional, puesto que el mencionado canon no grava el consumo de productos energéticos o de electricidad, por lo tanto, no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la Directiva referida⁶⁷⁰.

⁶⁶⁷ En este sentido se manifiesta VILLAR EZCURRA, M., «Cuestiones de eficiencia eficacia y legalidad comunitaria europea en el proceso hacia un modelo de fiscalidad de la energía», en *Quincena Fiscal*, 5, (2013), pp. 19-55.

⁶⁶⁸ Véase Auto 183/ 2016 de 15 de noviembre de 2016, fundamento jurídico séptimo.

⁶⁶⁹ LUCHENA MOZO, G. M^a., «El canon de Castilla-La Mancha al resguardo del TJUE en la Sentencia de 20 de septiembre de 2017 (asuntos acumulados C-215/16, C-216/16 y C-221/16)», en *Quincena Fiscal*, 21, (2017), pp. 129-142.

⁶⁷⁰ LUCHENA MOZO, G. M^a., «La fiscalidad como elemento...» *Op. Cit.* p. 14.

El siguiente canon eólico a revisar es el creado por Castilla y León a través de la Ley 1/2012 de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

En cuanto a su hecho imponible, está constituido por *“la generación de afecciones e impacto visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión situados en el territorio de la comunidad autónoma de Castilla y León.”*

Por su redacción, se muestra que el tributo no sólo grava la contaminación paisajística derivada de los aerogeneradores, sino que además se grava la contaminación generada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica de alta tensión que permite verter y distribuir la energía obtenida. Por lo tanto, su hecho imponible recae sobre la incidencia en el medioambiental que producen ciertas explotaciones del agua embalsada, producidas por los parques eólicos e instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

Serán sujetos pasivos de este tributo las personas que exploten las instalaciones que generan el hecho imponible descrito, siendo responsable solidario el propietario de las instalaciones que realizan el hecho imponible cuando coincidan con quien las explote⁶⁷¹.

En lo que respecta a su cuantificación, se calculará en función de la potencia de cada aerogenerador, es decir, se calculará en función del número de aerogeneradores y el tipo de gravamen aplicable se determinará en función de la potencia de cada aerogenerador⁶⁷².

Y como el resto de cánones eólicos revisados en el presente trabajo, no es un impuesto pacífico, pues el pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León ha sido en sentido negativo respecto a la doble imposición con el

⁶⁷¹ CALVO VÉRGUEZ, J., «La evolución del llamado “canon eólico”...» *Op. Cit.* p. 28.

⁶⁷² Véase art. 54. 3 del Decreto Legislativo 1/2013, en el que se establece que la base imponible se calcula en función del número de unidades de aerogeneradores que integre el parque eólico y la cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible tarifa correspondiente que se podrá incrementar de 2.000 a 12.000€ dependiendo de la potencia de cada aerogenerador y aplicando a su vez diferentes reducciones contempladas en la normativa del tributo.

IBI ni con el IAE, y más tarde el mismo tribunal estableció que el gravamen autonómico no vulneraba los límites establecidos en el art. 6.2 y 6.3 de la LOFCA⁶⁷³.

Con la revisión de todos los cánones mencionados se puede concluir que todos gravan las afecciones en el medio ambiente ocasionadas por los parques eólicos bajo la premisa del principio quien contamina paga. En cuanto a su diseño, los elementos esenciales del tributo responden a un gravamen con finalidad medioambiental recayendo en aquellos que pueden adoptar medidas para reducir el impacto ambiental y cuantificándose en función del número de aerogeneradores.

A colación de las controversias mencionadas anteriormente, los tribunales de justicia todos respetan los principios y normativa comunitarias, así como los límites establecidos en el art. 6 de la LOFCA⁶⁷⁴. Por lo tanto, son cánones con finalidad extrafiscal que se muestra contradictorios puesto que grava energías renovables que son las energías pretendidamente llamadas al uso por sus supuestas ventajas por ser fuentes de abastecimiento más respetuosas con el medio ambiente y aprovechan recursos autóctonos que minimizan la dependencia energética⁶⁷⁵.

A pesar de pretender incentivar el uso de energías renovables como la derivada de la energía eólica, estos tributos se cran como una prestación patrimonial pública de naturaleza extrafiscal, con el objetivo de internalizar los costes sociales, económicos y ambientales que promueve el desarrollo tecnológico, más insistentemente sobre la potencia de los aerogeneradores, intentando con ello disminuir las afecciones procedentes de esta actividad, reduciendo la superficie afectada por las instalaciones cuyo resultado sea la liberación del territorio.

⁶⁷³ Véase Auto 206/16, de 22 de abril, se plantea la posible inconstitucionalidad de los capítulos I y II de la Ley 9/2011, de 21 de marzo por la vulneración de los arts. 31.1 y 133.2 de la Constitución Española, al establecerse una doble imposición; Véase también Auto 179/2016, de 8 de abril, formula una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la misma cuestión.

⁶⁷⁴ CALVO VÉGUEZ, J., «La evolución del llamado “canon eólico”...» *Op. Cit.* p. 30.

⁶⁷⁵ MARTÍN SANTANA, L., «Finalidad extrafiscal en los tributos que gravan el autoconsumo eléctrico de fuentes de energías renovables», en *Revista Quincena Fiscal*, 21 (2020), pp. 93-115.

B. Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.

Impuesto Catalán creado por la Ley 12/2014 de 10 de octubre fue declarado inconstitucional por el TC mediante Sentencia 74/2016 de 14 de abril.

Dicha Sentencia declara la nulidad de los arts. 1.1. c) y 21 al 30 de la mencionada Ley de impuesto sobre emisiones de óxido de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, el impuesto sobre las emisiones de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y el impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear⁶⁷⁶.

En cuanto al hecho imponible del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear se constituía por el uso de combustible nuclear para la producción de energía eléctrica y por los efectos y daños que pudiera causar esta actividad en el medio ambiente, es decir, su objetivo es el de gravar el impacto y los posibles daños que se puedan producir al medio ambiente derivados de la actividad de producción de energía eléctrica de origen nuclear. Eran sujetos pasivos aquellas personas físicas o jurídicas que utilizaran el combustible nuclear para producir energía eléctrica. La base imponible estaba constituida en función del peso del combustible nuclear utilizado de cada instalación productiva mediante el método de estimación directa. En cuanto al cálculo de la cuota tributaria, se realizaba con la aplicación del tipo de gravamen fijo de 800.000 €/tonelada de combustible utilizado⁶⁷⁷.

El TC declaró inconstitucional del impuesto por entender que existía equivalencia entre este impuesto y el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos⁶⁷⁸.

⁶⁷⁶ CASADO CASADO, L., «El Derecho Ambiental en Cataluña», en *Revista Catalana de Derecho Ambiental*, 2 (2016), pp. 1-37.

⁶⁷⁷ GAGO, A., & LABANDEIRA X., «Impuestos energético-ambientales en España: Situación y propuestas eficientes y equitativas», en *Documentos de trabajo*, 2 (2019), pp. 1-78.

⁶⁷⁸ ROVIRA FERRER, I., «Estado actual y perspectiva de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios», en *Revista d'estudis autonòmics i federals*, 24 (2016), pp. 220-234.

- C. Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisiones de elementos radiotóxicos.

Este impuesto, creado por Cataluña a través de la Ley 5/2017 de 28 de marzo, cuyo objeto se determina en su artículo 52 en los siguientes términos,

“El objeto del impuesto es gravar el riesgo local medioambiental, y en última instancia sobre las personas, que comporta, en el territorio de Cataluña, la producción de elementos radiotóxicos generados en reacciones termonucleares; la manipulación y el transporte de estos elementos; su custodia, mientras no sean debidamente neutralizados o depositados en un almacén de larga duración, y su dispersión, rutinaria o accidental”

Este impuesto ha sido creado para reemplazar el impuesto anterior que pueda superar los límites establecidos en la LOFCA⁶⁷⁹.

Así mismo, el impuesto se declaró inconstitucional a través de la Sentencia 43/2019, de 27 de marzo, interpuesto por el presidente del Gobierno en relación con diversos preceptos de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de CO₂ en el que se alegaba la vulneración del art. 6.2 y 3 de la LOFCA.

El Tribunal realiza un análisis pormenorizado sobre la finalidad y la estructura del impuesto autonómico y del impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. Y se concluye siguiendo lo establecido en la Sentencia del TC, en adelante STC, 74/2016, la inconstitucionalidad del mismo por la equivalencia entre las dos figuras impositivas y vulneración de los arts. 133.2 y 157.3 de la CE y el art. 6.2. de la LOFCA, teniendo en cuenta que comparten el mismo objeto de gravamen, el proceso nuclear de producción de energía

⁶⁷⁹ ORTIZ CALLE, E., «La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario y la imposición sobre la energía nuclear», en *Crónica Tributaria*, 168 (2018), pp. 187-202.

nucleoeléctrica. Además, ambas figuras coinciden en la misma finalidad extrafiscal y es el riesgo de accidente nuclear ⁶⁸⁰.

Del análisis de los tributos medioambientales mencionados se pueden concluir que, los tributos medioambientales caracterizados por gravar comportamientos empresariales que provocan un daño sobre el medio ambiente o que exista un riesgo potencial de perjuicio ambiental, como sucede con el impuesto sobre residuos nucleares, también denominados erróneamente como ecotasas, pues no todos coinciden en la categoría tributaria de tasa.

Si bien es cierto que en este tipo de tributos medioambientales la base imponible no siempre está constituida por elementos auténticamente perjudiciales al medio ambiente, como muestra el Impuesto sobre la Electricidad, en el que se gravan de igual manera la energía independientemente de si son más limpias o no. Circunstancia que a nuestro juicio no tiene ningún sentido.

Tampoco tiene mucho sentido que se configure un hecho imponible sobre aquellas fuentes de energía que no emiten GEI, como es el caso de la energía nuclear o la eólica.

Esto solo quiere decir que no existe un gran conocimiento y existe un mal uso de los tributos medioambientales poniendo obstáculos a aquello que se debe incentivar.

Los problemas más destacables detectados tras la revisión de la imposición ambiental española es la evidente dejadez por parte del Estado del desarrollo de los cada vez más reclamados tributos verdes.

A su vez, es muy llamativa el alto nivel de conflictividad de competencias de estas figuras tributarias entre los distintos niveles, así como con la normativa europea.

Son innumerables las ocasiones en las que se produce la colisión entre normativas en esta materia, dando lugar a dobles imposiciones, surgiendo la

⁶⁸⁰ ELVIRA PERALES, A., & ESPINOSA DÍAZ, A., «Actividad del Tribunal Constitucional: relación de Sentencias dictadas durante el primer cuatrimestre de 2019», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, 116 (2019), pp. 195-212.

controversia en aquellos casos en las CCAA quiere crear figuras impositivas de naturaleza protectora del medio ambiente⁶⁸¹.

D. Gravamen de protección civil

El gravamen de protección civil es un tributo regulado en la Ley 4/1997 de 20 de mayo de Protección Civil de Cataluña en los artículos 58 y siguientes, que establece un gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil.

El objeto de los citados preceptos no era otro que el establecimiento de un tributo sobre aquellos elementos patrimoniales⁶⁸² afectos a las actividades de las que pudiera llegar a derivarse la activación de planes de protección civil ubicados en el territorio de la Comunidad Catalana.

Lo primero que cabe destacar del gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil es su carácter atípico. Y es que si bien en un primer momento parece englobarse entre aquellos impuestos de riesgo que atienden a la presencia de determinados elementos en el medio ambiente a los que se

⁶⁸¹ ARANDA-LANDIN, S., *Sostenibilidad y Fiscalidad*, Navarra 2022, p. 8.

⁶⁸² Quedan sometidos al gravamen los siguientes elementos patrimoniales afectos a actividades de riesgo y situados en el territorio de Cataluña:

- Instalaciones industriales y almacenes en los que se utilizan, almacenan, se depositan o se producen sustancias consideradas peligrosas, cuando la cantidad presente en la instalación o al grupo de instalaciones de que se trate supere el 10% (5% si se trata de almacenes situados en terrenos calificados de suelo urbano) de las que figuran en el anexo I del Real decreto 840/2015, de 21 de septiembre, por el que se aprueban medidas de control de los riesgos inherentes los accidentes graves en los que intervienen sustancias peligrosas.

- Instalaciones y estructuras destinadas al transporte de sustancias peligrosas.
- Presas hidráulicas.
- Instalaciones y estructuras de producción o de transformación de energía eléctrica.
- Instalaciones y estructuras destinadas al transporte de sustancias peligrosas.
- Aeropuertos y aeródromos.

responsabiliza de una situación de deterioro potencial del mismo, la parquedad de su normativa reguladora nos ofrece un tributo de muy difícil catalogación⁶⁸³.

En cuanto su hecho imponible consiste en la realización de aquellas actividades de riesgo expresamente delimitadas por el art. 59 de la Ley, siendo sujetos pasivos "*Están obligadas al pago del gravamen las personas físicas o jurídicas y las entidades que realizan la actividad a la que están afectos los elementos patrimoniales enumerados anteriormente.*"⁶⁸⁴

Como ya se ha puesto de manifiesto anteriormente, la consideración de la finalidad extrafiscal del tributo mediante la afectación del producto recaudado a fines concretos deriva de la propia previsión recogida en el art. 2.1 de la LGT de conformidad con el cual los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el mantenimiento de los gastos públicos, pueden servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución⁶⁸⁵. Esta finalidad ha sido consagrada por el TC en diversos pronunciamientos que han declarado la legalidad de destacadas figuras impositivas autonómicas, tales como el Gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que se pueda derivar la activación de planes de protección civil, cuyo producto de la recaudación está destinado íntegramente a financiar las actividades mencionadas⁶⁸⁶.

⁶⁸³ CALVO VÉRGUEZ, J., «Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre (RTC 2004, 168)» en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 10 (2005), p. 38.

⁶⁸⁴ Artículo 59 de la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña.

⁶⁸⁵ CALVO VÉRGUEZ, J., «La evolución del llamado "canon eólico"...» *Op. Cit.* p. 50.

⁶⁸⁶ Sentencia 168/2004, de 6 de octubre de 2004. Recurso de inconstitucionalidad 3726/1997. Promovido por el Presidente del Gobierno contra los artículos de la Ley del Parlamento de Cataluña 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña, que establecen un gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil. Potestad tributaria y autonomía financiera de las Comunidades Autónomas: doble imposición inexistente (STC 289/2000). Competencias sobre energía y bases estatales sobrevenidas.

3.2.2.5. *Tributos sobre la minería*

En virtud de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, se crea el impuesto compensatorio ambiental minero en la CCAA de Galicia. Se trata de un impuesto propio de carácter ambiental, *“orientado a compensar las externalidades negativas generadas por las actividades de extracción, explotación y almacenamiento de minerales metálicos”*⁶⁸⁷

Queda excluido la extracción de piedra de granito y pizarra, por ser esta comunidad líder en la exportación de este tipo de piedra a nivel mundial. El impuesto no incluye a la mayoría de actividades extractivas, además de aquellas actividades que producen un impacto paisajístico y ambiental importante, por lo que su trascendencia es limitada.

Además, la exposición de motivos configura al impuesto como ambiental con el objetivo de incluir el coste del uso del medio ambiente en el desarrollo de las actividades mineras. También es importante resaltar que sus ingresos se encuentran afectados para destinarlos a actividades compensatorias y de equilibrio ambiental sobre el territorio y el paisaje, así como, para fines de desarrollo tecnológico minero, una vez que se ha deducido el coste de gestión. Por lo tanto, se puede decir que en contra de su denominación como ambiental, el destino principal o incluso íntegro fuera de sus ingresos se efectúa a actuaciones con un impacto ambiental reducido⁶⁸⁸.

El hecho imponible está constituido por la extracción o almacenamiento de recurso de la sección C de la Ley 22/1973 de Minas. La Ley enumera un listado de minerales cuya extracción o almacenamiento no se encuentra sujetos entre los que también menciona las aguas minerales, termales, de manantial y balneario con gran presencia en Galicia. La base imponible se determina en virtud de la superficie afectada o el volumen acumulado y se determina generalmente, por el método de estimación directa.

⁶⁸⁷ Exposición de motivos de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

⁶⁸⁸ NOGUEIRA LÓPEZ A., «Galicia: recuperación del primer nivel organizativo sin una apuesta ambiental relevante» en *Observatorio de políticas ambientales*, 2016, p. 1156.

Como se ha mencionado, los ingresos obtenidos se incluyen como reservas de un Fondo Minero Ambiental y Paisajístico que se regula en la propia ley, que establece un destino parcial del tributo como del propio fondo puesto que su destino puede incluir medidas que van dirigidas las empresas mineras y no propiamente a actividades de restauración ambiental⁶⁸⁹.

3.2.3. Tributos ambientales de carácter municipal

En cuanto a las figuras impositivas que afectan al medio ambiente en el ámbito local, el art. 88.2.c) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales recoge una bonificación de hasta el 50% para fomentar acciones favorables con el medio ambiente, tales como la producción y uso de energías renovables o cogeneración de energía, por realizar actividades fuera de la zona urbana y por crear planes de transporta ambiental para trabajadores⁶⁹⁰.

3.2.3.1. *Impuesto sobre bienes inmuebles*

Respecto al impuesto sobre bienes inmuebles, la mayor parte de su recaudación procede de los bienes de naturaleza urbana, sin embargo, un 3,5% de los ingresos totales del impuesto proviene de los inmuebles de carácter especial.

Tienen la consideración de inmuebles de carácter especial

“aquellos bienes inmuebles de características especiales como un conjunto complejo de uso especializado, el cual está integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble, clasificándose en los siguientes grupos de bienes inmuebles: los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares, las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego, las autopistas, carreteras y túneles de peaje y los aeropuertos y puertos comerciales. En cuanto al gravamen de estos bienes especiales no es el motivo por el que el IBI se pueda incluir como un

⁶⁸⁹ Ibidem, p. 1157.

⁶⁹⁰ CARPIZO BERGARECHE, J., «La fiscalidad energética autonómica y local: problemática y posibles soluciones», en *Instituto de estudios fiscales*, 97 (2019), p. 127.

impuesto de carácter medioambiental, si bien, sí podría considerarse como tal en lo que se refiere a este hecho imponible en concreto”⁶⁹¹.

La finalidad medioambiental de este impuesto se plasma principalmente en las bonificaciones aplicables por la inversión en sistemas de aprovechamiento de la energía solar podrá dar lugar a una bonificación del 50% del Impuesto o bonificaciones por la inversión en sistemas de aprovechamiento térmico⁶⁹².

3.2.3.2. *Impuesto sobre Actividades Económicas*

El IAE entró en vigor el 1 de enero de 1992 y sustituyó a las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas y a los Impuestos Municipales sobre Radicación. Estamos ante un tributo directo de carácter real y obligatorio, cuya regulación básica se encuentra recogida en los artículos 78 a 91 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante TRLRHL.

El hecho imponible del IAE está constituido por el ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas que se desarrollen en territorio nacional que se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. Así, es irrelevante la habitualidad o no en el ejercicio de la actividad y la existencia o no de ánimo de lucro o incluso de beneficio.

Las bonificaciones potestativas o de carácter voluntario se aplicarán exclusivamente en el ámbito territorial de aquellos ayuntamientos en los que se apruebe expresamente su aplicación y se establezca la oportuna regulación en la

⁶⁹¹ CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS «La fiscalidad ambiental en España. Situación actual y tendencias», 2019. <https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Informe%20LA%20FISCALIDAD%20AMBIENTAL%20EN%20ESPAÑA.pdf>

⁶⁹² Esta bonificación establecida por Ayuntamientos y Provincias pueden ser útiles para facilitar el camino hacia un sistema energético más limpio, a través de las normativas municipales creando bonificaciones como las aplicables al Impuesto sobre Bienes Inmuebles que se aplica en Andalucía, Aragón, Asturias, Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla-León, Cataluña, Ceuta, Comunidad Valenciana, Extremadura, País Vasco, Galicia, Madrid, Región de Murcia y La Rioja.

correspondiente ordenanza fiscal. Estas bonificaciones tan sólo pueden establecerse sobre las cuotas municipales del impuesto. En el TRLRHL se prevén las siguientes bonificaciones de carácter potestativo: Bonificación de hasta el 50% de la cuota para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y realicen determinadas actuaciones que respeten o favorezcan el medio ambiente.

Esta deducción en la cuota es aplicable en los casos en los que se realiza un uso de energías renovables, o se realizan actividades industriales en instalaciones que se encuentren alejadas de las zonas más pobladas o en los casos en los que se establece un plan de transporte para los trabajadores.

A su vez, la deducción es potestativa por lo que el ayuntamiento es libre de decidir si aplica o no la deducción y de qué manera⁶⁹³.

3.2.3.3. *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*

El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica es considerado como un impuesto medioambiental, tiene como principal precedente al Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos, creado a través de su establecimiento en la Ley 48/1966, de 23 de julio, sobre modificación parcial del Régimen Local.

Este impuesto de ámbito municipal, grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, independientemente de su clase y categoría. Se considerarán aptos aquellos vehículos que se hayan matriculado en los registros públicos correspondientes mientras no causen baja.

Por lo tanto, el sujeto pasivo del impuesto sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas, o entes sin personalidad, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación⁶⁹⁴.

⁶⁹³ HERRERA MOLINA, P. M., «Bonificaciones y otros elementos ambientales en el Impuesto sobre Actividades Económicas situación actual y propuestas de reforma», en *Revista Nueva Fiscalidad*, 3 (2020), p. 24.

⁶⁹⁴ NÁÑEZ ALONSO, S. & HERNÁNDEZ SÁNCHEZ, Á., «Análisis jurídico-económico sobre el incentivo fiscal aplicable a los vehículos «ecológicos» en el IVTM. El caso de Castilla y León y sus principales municipios», en *Revista Jurídica de Castilla y León*, 56 (2022) p. 152.

Cada Ayuntamiento tiene la capacidad de aplicar una bonificación de hasta el 75% en función del tipo de carburante que consume el vehículo o modelo de motor y su incidencia en el medio ambiente⁶⁹⁵.

Este impuesto considerado como ambiental teniendo presente que el pago del mismo varía en función de la contaminación del vehículo se incluye dentro de los registros de las cuentas medioambientales.

Ya con la proposición de la Directiva del Consejo sobre imposición aplicable a los automóviles de turismos, junto al Plan de Impulso de la Cadena de Valor de la Industria de la automoción presentado por el Gobierno español y distintos informes redactados por expertos en la materia coinciden en la necesidad de reformular este impuesto aunando el impuesto sobre tracción mecánica y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y dirigiéndolos hacia mismo objetivo medioambiental⁶⁹⁶.

3.2.3.4. *Impuesto sobre Construcciones, instalaciones y obras*

En cuanto al Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras es de carácter potestativo recogido en los arts. 100 a 103 del Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales.

Respecto a su hecho imponible está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra que requiera licencia de obras o urbanísticas o se requiere presentar declaración responsable cuando la actividad de expedición y de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

En cuanto al sujeto pasivo, será contribuyente el dueño de la obra, siendo su sustituto quien solicite la licencia en su nombre.

⁶⁹⁵ FERNÁNDEZ DE BUJÁN & ARRANZ, A., «Le reforma ambiental del impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 7 (2021), p. 172.

⁶⁹⁶ SUBERBIOLA GARBIZU, I., «La reformulación del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica como tributo medioambiental», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 7 (2021), p. 186.

Además, su base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra al que se le aplicará un gravamen de tipo fijo establecido por cada ordenanza fiscal con un límite de 4%⁶⁹⁷.

La normativa del impuesto establece en su art. 103.2. TRLRHL, la posibilidad de aplicar una serie de bonificaciones entre las que se encuentre, en primer lugar, la del 95% de las construcciones, instalaciones u obras declaradas que se declaren de interés público o utilidad municipal por motivos sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que argumenten tal declaración. En segundo lugar, la bonificación de hasta un 95% aplicable en aquellas construcciones, instrucciones u obras en las que se incorporan sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.

Ambas pueden considerarse como bonificaciones de carácter ambiental, pues la primera si las obras ambientales se declaran como obras de interés público podría beneficiarse de su aplicación siempre que la decisión del pleno motive su relevancia social. Y respecto a la bonificación por la inclusión de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar de hasta un 95% de la cuota, se debe poner de manifiesto que se trata de un ámbito objetivo reducido puesto que solo es aplicable para el uso de energía solar que genere calor o electricidad y por lo tanto el legislador cuenta con margen para incluir otro tipo de instalaciones de energía renovable u obras de eficiencia energética⁶⁹⁸.

Una vez revisada la situación de la fiscalidad ambiental en el ámbito estatal, autonómico y local se muestra necesario revisar las principales propuestas de reforma que se han realizado con respecto a esta materia, que se revisará en el capítulo siguiente⁶⁹⁹.

⁶⁹⁷ TANDAZO RODRÍGUEZ, A., «Bonificaciones ambientales en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 7 (2021), p. 27.

⁶⁹⁸ *Ibidem*, p. 29.

⁶⁹⁹ CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS «La fiscalidad ambiental...», *Op. Cit.* p. 7-9.

3.3. MEDIDAS DE ESTÍMULO DE CARÁCTER AMBIENTAL EN LAS FIGURAS TRADICIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Una vez revisado el sistema de imposición ambiental y algunas bonificaciones de carácter local, se pasarán a revisar los incentivos fiscales medioambientales en las figuras tradicionales del sistema tributario español.

Estos son los instrumentos fiscales para la protección del medio ambiente positivos para los sujetos pasivos, como bonificaciones o deducciones en algunos tributos para incentivar productos o consumos más amables con el medio ambiente.

En aras de alcanzar los ODS, ya se ha puesto de manifiesto el alto consenso sobre el uso y creación de tributos medioambientales, pero también se debe tener en cuenta las figuras tributarias tradicionales, que claramente, no han sido creados originariamente para proteger el medio ambiente y por lo tanto no cuentan con ningún elemento ambiental, pero si se pueden incorporar en la actualidad orientando a todo ello a alcanzar una adecuada articulación de una reforma fiscal verde⁷⁰⁰.

3.3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas

En primer lugar, se revisarán las bonificaciones aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF en el ámbito de los rendimientos del trabajo orientadas a reducir la contaminación en materia de movilidad.

La primera es la reducción en la cuantificación de las rentas en especie de la cesión de uso de un vehículo en un 30% cuando se traten de vehículos eléctricos de batería, Vehículos eléctricos de autonomía extendida y Vehículos eléctricos híbrido enchufable con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso,

⁷⁰⁰ COBOS GÓMEZ, J. M^a., «Una reforma fiscal para reorientar el IRPF hacia la sostenibilidad ambiental», en *LIBRO BLANCO para la reforma fiscal en España. Una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente*, 2022, p. 690.

el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros⁷⁰¹.

La segunda bonificación se encuentra recogida en el art. 42.3.e) de la LIRPF y es aplicable a aquellos rendimientos en especie derivados de las cantidades satisfechas por el empleador a las entidades encargadas de prestar servicios públicos de transporte colectivo con un límite de 1.500 € anuales. Esta exención de tributación, es claramente favorable a la disminución de contaminación apoyando el transporte colectivo de los trabajadores sobre el desplazamiento desde su residencia hacia el lugar de trabajo.

Continuando con el análisis de las bonificaciones medioambientales del IRPF, en el ámbito del rendimiento de las actividades económicas se encuentran dos aplicables en relación con actividades forestales.

Por un lado, no se incluye en la base imponible las subvenciones que reciben aquellos que exploten fincas forestales conforme a los planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente cuando el periodo de producción medio sea igual o superior a 20 años.

Por otro lado, es de aplicación la reducción por rendimientos irregulares cuando se traten de actividades forestales teniendo en cuenta el tiempo entre la plantación y la tala de los mismos⁷⁰².

En cuanto al resto de rentas gravadas por el IRPF no se encuentra ninguna bonificación medioambiental aplicable, pero si se encuentran posibles deducciones aplicables a la cuota del impuesto.

En primer lugar, la deducción por la mejora de la eficiencia energética y protección del medio ambiente en inmuebles, establecidas por el Real Decreto-ley 19/2021 de 5 de octubre de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

⁷⁰¹ CARBAJO VASCO, D., «Práctico IRPF (enero 2022)» en *VLex*.

⁷⁰² COBOS GÓMEZ, J. M^a, «Una reforma fiscal para...» *Op. Cit.* p. 692.

Se tratan de tres deducciones temporales aplicables a la cuota íntegra por las obras de mejora de la eficiencia energética. La primera de ellas consiste en la deducción del 20% de la inversión en obras para mejorar la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para uso de vivienda, con una base máxima de 5.000€ y siempre que se reduzca al menos un 7% de demanda de calefacción y refrigeración. Esta deducción es aplicable a aquellas obras realizadas antes del día 31 de diciembre de 2022⁷⁰³.

En cuanto a la segunda deducción, se aplicará una deducción del 40% con una base máxima de 7.500€, cuando las obras contribuyan a la disminución del 30% del consumo de energía primaria no renovable o mejoren la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética A o B. Esta deducción también es aplicable en los términos temporales anteriormente establecidos.

Por último, la tercera deducción es aplicable por realizar obras de rehabilitación energética que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso residencial del 40% del coste de la obra siempre que se obtenga una disminución del 30% de energía primaria no renovable o mejoren la calificación energética en los términos establecidos en la anterior deducción. Incluso se prevé la deducción de hasta el 60% de las cantidades satisfechas para el contribuyente titular de la vivienda. Esta deducción es aplicable por las obras realizadas hasta el 31 de diciembre del 2023.

Así mismo, y ante la ausencia de más deducciones de carácter estatal, las CC. AA, dentro de sus competencias normativas han establecido deducciones en el tramo autonómico orientados hacia la sostenibilidad ambiental entre las que se distinguen cuatro grupos⁷⁰⁴.

-Las deducciones por donaciones con finalidad ecológica⁷⁰⁵.

-Las deducciones relacionadas con inversiones ambientales en viviendas⁷⁰⁶.

⁷⁰³ Ibidem, p. 698.

⁷⁰⁴ Ibidem, p. 701.

⁷⁰⁵ Estas deducciones son de aplicación en las CCAA de Andalucía, Aragón, Canarias, Castilla y León, Cataluña y Comunidad Valenciana.

⁷⁰⁶ Estas deducciones son aplicables en las CCAA de Islas Baleares, Comunidad Valenciana, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Galicia y Murcia.

-Las deducciones relacionadas con la movilidad sostenible⁷⁰⁷.

-Las deducciones relacionadas con el patrimonio natural⁷⁰⁸.

De la revisión a los incentivos ambientales aplicables al IRPF y teniendo presente la reforma fiscal verde que se pretende para coadyuvar al cumplimiento de los ODS se puede afirmar que existe mucho margen para reorientar el impuesto hacia la sostenibilidad.

Para ello es necesario hacer un análisis de cuál es el objetivo ambiental que se pretende alcanzar y con la convicción de que la finalidad es el medio más eficiente para poder alcanzarlo se puedan adoptar dichas medidas⁷⁰⁹.

3.3.2. Impuesto sobre Sociedades

Continuando con el análisis de los incentivos medioambientales que recogen las figuras impositivas tradicionales del sistema fiscal español, se revisarán los aplicables en el Impuesto sobre Sociedades.

Es más que evidente que este impuesto que grava la obtención de renta por las personas jurídicas, no se puede categorizar como un tributo ambiental, pero esto no resta a la posibilidad de incorporar elementos medioambientales en su diseño con el fin de favorecer la política y la protección medioambiental⁷¹⁰.

Entre los incentivos aplicables en el IS, se encuentra la exención de tributación de las subvenciones concedidas para la explotación de fincas forestales en base en lo establecido en el art. 19.6 de la LIS, siempre que la explotación forestal se conforma a los planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración

⁷⁰⁷ Estas deducciones son aplicables en las CCAA de Castilla y León, La Rioja, Comunidad Valenciana y Asturias.

⁷⁰⁸ Estas deducciones son aplicables en las CCAA de Castilla y León y Asturias.

⁷⁰⁹ COBOS GÓMEZ, J. M^a, «Una reforma fiscal para...» *Op. Cit.* p. 703.

⁷¹⁰ CARBAJO VASCO, D., «La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la ley de economía sostenible», en *Crónica Tributaria*, 6 (2011), pp. 29-30.

forestal competente, y que su periodo de producción entre plantación y cosecha se igual o superior a 20 años⁷¹¹.

En la Ley del Impuesto sobre sociedades, en su art. 14.4, también recoge un incentivo fiscal ambiental en el sentido de que serán deducibles los gastos que correspondan a actuaciones medioambientales siempre que se trate de un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

Una vez revisados los elementos ambientales cuantificadores de la base del impuesto, se pasarán a revisar los incentivos correspondientes a las deducciones aplicable a la cuota⁷¹².

La normativa anterior dedicaba el art. 39 a recoger una serie de deducciones de carácter ambiental que se han decidido suprimir, por lo tanto, en la normativa actual no se recoge ninguna deducción específicamente de este tipo.

Con la revisión de los incentivos ambientales aplicables en el IS revisados, se muestra que, de igual forma que el IRPF, existe un amplio margen para actuar e incluir incentivos fiscales que favorezca al cambio de comportamientos menos contaminantes y en general más amables con el medio ambiente.

⁷¹¹ COBOS GÓMEZ, J. M^a, & FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., «Utilización de incentivos ambientales en los impuestos tradicionales: especial referencia a los impuestos estatales directos», en *Imposición medioambiental: reflexiones para una reforma*, pp. 289-291. Véase también COLAO MARÍN, P. Á., «Incentivos en el Impuesto sobre Sociedades y medio ambiente» en *Ecoinnovación desde una perspectiva del sector público*, Pamplona 2021, pp. 149-152.

⁷¹² *Ibidem*, pp. 337-338.

**CAPÍTULO IV – UNA MIRADA
AL FUTURO: HACIA UNA
REFORMA FISCAL VERDE DEL
MODELO COMUNITARIO Y SU
INCIDENCIA SOBRE EL
ORDENAMIENTO JURÍDICO
ESPAÑOL**

IV -UNA MIRADA AL FUTURO: HACIA UNA REFORMA FISCAL VERDE DEL MODELO COMUNITARIO Y SU INCIDENCIA SOBRE EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

Como ya se ha puesto de manifiesto, grandes organizaciones internacionales tales como el FMI, la OCDE, ONU y GBM apoyan y fomentan el uso de la fiscalidad como instrumento para coadyuvar al cumplimiento de los objetivos establecidos en la Agenda 2030, concretamente como herramienta para obtener ingresos internos⁷¹³.

Es incuestionable que los ODS establecidos por la ONU pueden y deben integrarse en todos los procesos de planificación y estrategias de las políticas nacionales, entre las que se encuentra la política fiscal. A pesar del apoyo que recibe el uso de la tributación medioambiental aún no se conoce como puede o debe contribuir a los logros de los ODS.

Los ODS evidentemente no son objetivos fiscales per se, pero enmarcan una visión del mundo que se quiere proteger, en el que la fiscalidad es uno de los instrumentos disponibles para lograrlo. Si bien no existe un acuerdo unilateral sobre cómo se debe emparejar la tributación y los ODS o medir su éxito, se reconoce su importancia y la comunidad internacional trabaja para disminuir las posibles lagunas sobre esta materia⁷¹⁴.

Se pueden distinguir tres interacciones distintas entre los tributos y los efectos positivos y negativos que pueden surgir respecto al alcance de los ODS. Por un lado, los sistemas tributarios interactúan con la Agenda 2030 de la ONU: las

⁷¹³ GONZÁLEZ-GAGGERO, P., «Orientaciones generales de Organismos Internacionales (OCDE, FMI, UE)», en *Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, 2018, pp. 39-40.

⁷¹⁴ Véase RIINA PILKE & PEKKA RÄSÄNEN, «Practicing or Preaching? Linking Taxation and Sustainable Development in EU Foreign Policy», en *European Foreign Affairs Review*, 2 (2018), p. 205

medidas tributarias pueden apoyar y/o socavar el logro de los ODS. Por otro lado, la Agenda 2030 interactúa con los sistemas tributarios, de manera que los ODS pueden influir en la forma en que se adoptan, implementan e interpretan las medidas tributarias.

Aunque la Agenda 2030 de la ONU no es vinculante, se tiene en cuenta a la hora de tomar decisiones en el campo de la tributación, influyendo en los legisladores a la hora de reformar su sistema tributario.

Por lo tanto, en primer lugar, la tributación puede favorecer indirectamente a cumplir con los ODS proporcionando ingresos para financiar actividades de apoyo. En segundo lugar, las medidas fiscales pueden interactuar directa y positivamente con la Agenda 2030 fomentando ciertos comportamientos que están en línea con los ODS. En tercer lugar, las medidas fiscales pueden tener un efecto directo y contrario a los ODS mediante aquellas acciones que incentivan comportamientos contrarios a dichos objetivos.

La relación más evidente entre los impuestos y la Agenda 2030 de la ONU se produce cuando los ingresos fiscales se utilizan para financiar la implementación de los ODS. Esta interacción suele ser más indirecta que directa, es decir, que la medida fiscal no está diseñada para lograr directamente un objetivo regulatorio, sino que su objetivo principal es aumentar los ingresos, que más tarde se pueden utilizar para apoyar el logro de los ODS.

Asimismo, una opción más visible y directa se produce cuando los gobiernos destinan parte de sus ingresos fiscales a garantizar que la recaudación de ciertos impuestos se asignen a objetivos políticos concretos. Por lo tanto, el sistema tributario estará favoreciendo el alcance de los ODS en el momento en el que se destinen ciertos ingresos tributarios para perseguir objetivos de política que están relacionados con los ODS. Sin embargo, cuando los Estados persiguen otros objetivos o los ingresos no son suficientes, la tributación puede perjudicar el alcance de los ODS y puede afectar a las necesidades de la generación futura⁷¹⁵.

⁷¹⁵ OWENS J., LENNARD M. & ANDRÉS E., «La financiación del Desarrollo Sostenible: Tributación y Objetivos de Desarrollo Sostenible. Policy-making en Tributación, Cooperación tributaria Internacional y Gobernanza Fiscal Mundial como principal fuente de financiación de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas», en *Revista de educación y Derecho*, 21 (2020), p. 6.

Como se ha mencionado anteriormente, la ONU y otras organizaciones internacionales reconocen la relación entre la tributación y el alcance de los ODS, destacando el papel de los impuestos como fuente de ingresos interno. Entre otros, la ONU, La agenda de acción Addis Abeba de 2015 para apoyar la financiación y la implementación de los ODS.

Además de su interacción indirecta, los ODS y los sistemas fiscales pueden interactuar de manera directa y positiva cuando los responsables de la formulación de políticas optan por utilizar medidas fiscales para fomentar el logro de los ODS. Asimismo, las leyes tributarias se pueden diseñar de tal manera que su objetivo principal no sea generar ingresos sino lograr objetivos regulatorios mencionados⁷¹⁶.

En cuanto a la función redistributiva de los impuestos, hace referencia a la capacidad que tienen para reducir la distribución desigual de los ingresos y las riquezas que genera el funcionamiento normal de la economía basada en el mercado. Esta función, puede estar vinculada a alcanzar los ODS, como reducir la pobreza en tanto en cuanto las medidas tributarias pueden hacerse progresivas para adaptar la carga tributaria a la capacidad de pago de los contribuyentes⁷¹⁷.

Si bien los impuestos progresivos sobre la renta no pueden como tal erradicar la pobreza, pueden ayudar a lograr este objetivo al reducir la brecha entre ricos y pobres, logrando así una sociedad más igualitaria. Además de sus funciones redistributivas directas, las políticas tributarias pueden utilizarse para perseguir otros objetivos regulatorios, ya sea desincentivando conductas y actividades dañinas, como fomentando conductas y actividades beneficiosas. Las medidas fiscales ambientales son un ejemplo tradicional del uso de políticas económicas para lograr objetivos regulatorios.

Asimismo, los impuestos ambientales pueden estar destinados a internalizar los costes ambientales generados por las actividades contaminantes de una manera que sea más rentable que lo que podría lograrse mediante instrumentos no basados en el mercado. De igual modo, las medidas de fiscalidad ambiental pueden tener

⁷¹⁶ KAPLOW, L., «Taxation», en *Discussion Paper*, 542 (2006), p. 51.

⁷¹⁷ AVI-YONAH, S., «The Three Goals of Taxation», en *Tax Law Review*, 60 (2006), p. 10.

como objetivo incentivar conductas respetuosas con el medio ambiente⁷¹⁸. Traducido a un ejemplo práctico, la creación de un impuesto sobre el carbono podría ayudar a alcanzar los ODS, combatiendo el cambio climático y su impacto, y a su vez se pueden crear incentivos fiscales a quienes instalen paneles solares, medida que también está ayudando a alcanzar dichos objetivos⁷¹⁹.

Este segundo tipo de interacción entre los ODS y la tributación debe evaluarse cuidadosamente. Si bien las medidas tributarias regulatorias pueden sonar atractivas desde un punto de vista político, es posible que sus efectos en los ODS no siempre sean tan positivos como parecían a primera vista, pues la aplicación de los mismos también puede traer consigo efectos no deseados como afectar a la competitividad o una desigualdad distributiva como se verá a continuación.

Por lo tanto, y como ya se ha puesto de manifiesto, los impuestos ambientales son un instrumento para internalizar la contaminación, exigiendo que los contaminadores paguen en función del perjuicio que provocan en el ambiente. Al mismo tiempo, estos impuestos crean un derecho a contaminar para aquellos que puedan y estén dispuestos a pagar, permitiendo así a los contribuyentes escoger entre pagar el coste fiscal o el coste de la actividad contaminante. Por ello, es complicado anticipar si un impuesto ambiental va a ayudar a cambiar el comportamiento de los agentes contaminantes.

En consecuencia, cuando el comportamiento contaminante puede ser reemplazado por un comportamiento no contaminante, una prohibición puede ser un instrumento más confiable para reducir la contaminación. Además, dado que los impuestos ambientales se imponen tradicionalmente sin tener en cuenta la capacidad de pago de los contribuyentes, podrían tener efectos discriminatorios.

Esto quiere decir, que aquellos con poca o nula capacidad de pago se verán obligados a modificar su comportamiento, mientras que aquellos que puedan cubrir los costes del impuesto no lo harán. Cuando no se pueda evitar el

⁷¹⁸ FULLERTON, D., A. L., LEICESTER, A. & SMITH, S., «Environmental Taxes», en *Dimensions of Tax Design*, 2010, pp. 429-439.

⁷¹⁹ PIRLOT A., «Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) & Taxation» en *Tax Sustainability in an EU and International Context* 2019, p. 92.

comportamiento contaminante, todos los contribuyentes deberán pagar, independientemente de su capacidad de pago, lo que significa que el impuesto ambiental tendrá efectos distributivos negativos. Finalmente, desde una perspectiva internacional, los impuestos ambientales pueden conducir a fugas de contaminación si alientan a los contribuyentes a trasladarse a jurisdicciones con estándares ambientales más bajos. En última instancia, el nivel general de contaminación podría incluso llegar a ser más alto que antes de la adopción del impuesto. Todos estos efectos contradictorios deben considerarse cuidadosamente antes de introducir medidas fiscales ambientales para apoyar los ODS destinados a fomentar la protección del medio ambiente.

Los incentivos fiscales ambientales, que normalmente se utilizan para favorecer las conductas respetuosas con el medio ambiente, también pueden generar resultados no deseados. En algunos casos, pueden reducir significativamente los ingresos fiscales que un gobierno puede recaudar sin siquiera modificar el comportamiento de los contribuyentes.

En este sentido, si los contribuyentes hubieran adoptado el comportamiento ambientalmente amigable de todos modos, los incentivos fiscales conducirán a la búsqueda de rentas o, potencialmente, a efectos regresivos si benefician principalmente a los contribuyentes con una alta capacidad de pago. En el contexto de la Agenda 2030 de la ONU, donde se ha reconocido que la movilización de ingresos internos es un componente clave para lograr los ODS, los responsables de la formulación de políticas deben tener en cuenta los posibles efectos negativos de los incentivos fiscales. Se pueden producir a costa del intento de cumplimiento del objetivo de generar ingresos fiscales y afectar negativamente el logro del ODS⁷²⁰.

⁷²⁰ PIRLOT A., «Legal Analysis of...» *Op. Cit.* p. 95.

4.1. PROPUESTAS DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE FISCALIDAD AMBIENTAL

Tanto el diseño de los impuestos, como otras intervenciones gubernamentales requiere de un análisis cuidadoso. Entre otros se debe tener en consideración la compensación entre lograr el objetivo de la medida adoptada que, generalmente se trata de un cambio de comportamiento, y el alcance de la distorsión. Por ejemplo, en el momento en el que se pretende gravar la electricidad o la calefacción, procurar que afecte lo menos posible a los hogares de menores recursos.

Por lo tanto, cualquier esquema fiscal de este tipo se complementa mejor con transferencias dirigidas bien diseñadas a estos hogares de bajos ingresos que mantienen el incentivo para una producción de electricidad o calefacción más sostenible, pero aminoran el aumento de la desigualdad como resultado de los impuestos ambientales.

Así las cosas, los formuladores de políticas deben ser conscientes de estas ventajas y desventajas, en particular al no restringir el diseño de hojas de ruta a grupos de trabajo o grupos de expertos interesados en un solo objetivo sin tener en cuenta la interdependencia con otros objetivos.

Como se ha mencionado con anterioridad, la principal ventaja de los impuestos ambientales adecuadamente diseñados es su doble dividendo, por el que, no solo mitigan la externalidad negativa, sino que, generan ingresos. Además, unir la aplicación de impuesto ambientales con la reducción de otros impuestos sobre la renta hace que dichos impuestos sean mucho más aceptables.

La reducción de los costes laborales o los impuestos sobre la renta es una forma preferida de reaprovechamiento, así como compensaciones para contrarrestar cualquier impacto regresivo de los impuestos ambientales. Obsérvese, sin embargo, que el equilibrio entre, por un lado, las distorsiones que los impuestos ambientales generan en la economía y, por otro lado, los beneficios del reciclaje de los ingresos fiscales sin duda cambiarán con el tiempo⁷²¹.

⁷²¹ VOLCKAERT K., «Roadmap for Reallocation. A critical assessment of the Green Deal's growth, financial and regulatory challenges» en *Study. Requested by the Econ committee*, 2020, p. 49.

En este sentido, a nivel de la UE, en el camino hacia de una transición energética limpia, la política fiscal es una herramienta importante para asegurar el logro de los objetivos de acuerdo con los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, determinando la medida en que funciona la regulación en esta materia. Sin embargo, la regulación fiscal ambiental en la UE no ha cambiado ni se ha adaptado a la situación cambiante, como ocurre con otros mecanismos, como el Régimen de comercio de emisiones o la Directiva de Eficiencia Energética.

Dada la importancia de esta tributación tanto para los niveles de recaudación como para sus impactos económicos, sociales y ambientales, se pasará a revisar las evaluaciones y recomendaciones relacionadas con la Directiva 2003/96/CE, así como enfoques que pueden conducir a nuevos desarrollos en el futuro.

En marzo de 2019, el Parlamento Europeo aprobó una resolución sobre el cambio climático, apoyando el objetivo de reducir las emisiones netas de gases de efecto invernadero a cero para 2050 e instando a la CE a explorar opciones de acción en materia de impuestos ambientales para promover el cambio de comportamiento. Sin embargo, este proceso debe superar muchas barreras. Las enmiendas propuestas a la Directiva de 2003, incluido un impuesto al carbono, no se implementaron debido a la necesidad de acuerdo sobre acuerdo, que también es necesario para implementar un mecanismo de ajuste fronterizo para los impuestos al carbono⁷²².

En abril de 2019, el Comunicado COM (2019)177 finalmente declaró que, con el tiempo, la UE había pasado del voto unánime al voto por mayoría cualificada y su uso se amplió a través del Acta Única Europea para la mayoría de las áreas de actividad política. Sin embargo, para asuntos como los impuestos, el procedimiento de toma de decisiones no cambia. En otras palabras, el TFUE ha exigido hasta ahora que, a la hora de tomar decisiones importantes de carácter financiero, tanto en el sector energético como incluso en lo que se refiere a la protección del medio ambiente, el Consejo debe actuar por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo. Dada esta situación, sin embargo, el TUE brinda la posibilidad, a través

⁷²² LARREA BASTERRA, M., «Tendencias en fiscalidad...» *Op. Cit.* pp. 92-93.

de disposiciones específicas del TFUE (conocidas como disposiciones de derivación), que las regiones políticas sujetas al requisito de unanimidad puedan desbloquearse y someterse a mayoría de votos.

En consecuencia, se incluyó en el TFUE una disposición de derivación especial, por la que el Consejo tiene la facultad de decidir que las medidas medioambientales de carácter financiero pueden adoptarse mediante el procedimiento legislativo habitual por mayoría elegible. A tal fin, el Consejo alcanzará un acuerdo unánime sobre la base de la propuesta de la Comisión previa consulta al Parlamento Europeo, la Comisión Económica y Social y el Comité Regional.

4.1.1. Cuestiones previas a la revisión de la Directiva 2003/96/CE

En este momento la Comisión se encuentra evaluado la Directiva sobre imposición energética para modificar su contenido dotándole de mayor efectividad. Por lo tanto, se llevará a cabo una revisión para analizar la implementación de las disposiciones, así como determinar cómo han ayudado al alcance de los objetivos e identificar sus deficiencias. En este sentido, también se revisarán la coherencia del contenido de la Directiva con el resto de políticas de la UE como la política medioambiental, competencial y transporte en aras de reforzar la legislación comunitaria.

Esta labor de revisión se debe centrar principalmente en tres aspectos, en apoyar la transición energética, en contribuir a un crecimiento sostenible e incorporar medidas para mantener la equidad social.

El primer aspecto a revisar es que la fiscalidad energética debe de coadyuvar a la transición energética, puesto que actualmente continúan existiendo subvenciones aplicables a los combustibles fósiles como reducciones o exenciones fiscales, pese al objetivo establecido plasmado en la Estrategia de la Unión de la Energía consistente en eliminar de forma progresiva aquellas subvenciones que

perjudican el medio ambiente⁷²³. Persiguiendo este objetivo, se puede establecer un impuesto al carbono que refleje la contribución al crecimiento sostenible y al desarrollo de tecnologías limpias. Del mismo modo, existe la necesidad de garantizar la coherencia en el sistema financiero para el transporte y los combustibles para calefacción⁷²⁴.

El segundo aspecto necesario para la revisión de la Directiva es que la fiscalidad debe contribuir al crecimiento sostenible. Como se ha mencionado con anterioridad, las instituciones de la Unión consideran que la fiscalidad puede favorecer al cumplimiento de los retos ambientales mediante la promoción a la inversión, el crecimiento y la creación de empleo. No obstante, la política fiscal se ha quedado atrás y no se ha desarrollado en sintonía con el resto de normativa comunitaria. Por lo tanto, con la revisión se debe garantizar la igualdad de trato de las distintas fuentes energéticas sobre la base de la cooperación de cada una de ellas al cumplimiento de los objetivos asumidos por la UE.

En tercer lugar y último lugar, la reforma de la fiscalidad de la energía debe tener en cuenta que la política fiscal afecta al poder adquisitivo de los consumidores, sobre todos a los sectores más vulnerables, cuyos hábitos de consumo no son sencillos de modificar. Por lo tanto, en aras de realizar la revisión de la Directiva se deben de recoger medidas de política social para evitar el perjudicar a las economías más vulnerables como el reciclado de los ingresos fiscales. En este caso, la Comisión apuesta por el uso de los ingresos originarios de

⁷²³ Al contrario de los compromisos asumidos mediante el Acuerdo de París y G20, en datos del año 2020, siguen aplicándose unas subvenciones sobre los combustibles fósiles en la UE de hasta 55.000 millones de euros al año. Estas subvenciones no se han reducido con el tiempo por lo que es necesario un refuerzo de las políticas nacionales y de la Unión para eliminarlas progresivamente sobre todo aquellos que son ineficientes o que entorpecen la transición energética.

⁷²⁴ LARREA BASTERRA, M., «Tendencias en fiscalidad...» *Op. Cit.* p. 107.

la fiscalidad ambiental y a su vez aumentar estas figuras impositivas de carácter ambiental, reduciendo las medidas fiscales sobre el trabajo⁷²⁵.

En cuanto a la problemática que plantea a nivel europeo, la iniciativa de revisión de la Directiva 2003/96/CE se integra en el paquete de medidas denominado Objetivo 55 cuyos principales problemas a aborda la evaluación de impacto tienen que ver con que la Directiva no está en consonancia con los objetivos climáticos y energéticos de la UE, favorece de facto el uso de los combustibles fósiles, y ya no contribuye al buen funcionamiento del mercado interior.

Los problemas se sustentan fundamentalmente al nivel y a la estructura actuales de los tipos mínimos, así como ausencia de un mecanismo de indexación e imposición del combustible basada en el volumen, en lugar del contenido energético, y sin tener en cuenta el desempeño ambiental, a la cobertura obsoleta de los productos energéticos en particular los biocombustibles, y a la multitud de diferenciaciones de tipos, reducciones fiscales y exenciones fiscales, que limitan el alcance efectivo de la Directiva.

Los problemas detectados solo pueden solucionarse mediante la revisión de la DFE, en coordinación con otras medidas de la UE. Los enfoques nacionales son susceptibles de provocar distorsiones en el mercado interior y comprometer los objetivos del PVE, debido a la falta de armonización en la estructura y el nivel de los impuestos nacionales. Únicamente un marco armonizado puede ayudar a alcanzar los ambiciosos objetivos de la UE en estos ámbitos, procurando al mismo tiempo preservar tanto la competitividad de los sectores productivos como la equidad de tratamiento fiscal entre los distintos sectores y usos de la energía. La contribución de la UE a la materialización de unas ambiciones climáticas más elevadas a escala mundial será más eficaz si la propia UE coordina todos los instrumentos políticos posibles, incluida la fiscalidad, en el contexto de un plan de ambición que comprenda igualmente la ampliación del RCDE y otras acciones pertinentes en el marco del paquete de medidas Objetivo 55.

⁷²⁵ COMISIÓN EUROPEA, https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12227-Pacto-Verde-Europeo-revision-de-la-Directiva-sobre-fiscalidad-de-la-energia_es Consultado el 07 agosto de 2022.

4.1.2. Revisión de la Directiva 2003/96/CE

Tras la publicación de la Comunicación de implementación del PVE, consistente en establecer una estrategia común de crecimiento en aras de transformar la UE en una economía moderada, eficiente en recursos y competitiva en la que las emisiones netas de GEI sean cero para el año 2050 y que se desvincule el crecimiento económico del uso de recursos. Para el alcance de este fin se muestra necesario optar por establecer mecanismos de precio al carbono eficientes y, como se ha mencionado anteriormente, eliminar los subsidios a los combustibles fósiles.

Dentro de las medidas estratégicas recogidas en el PVE se encuentran las principales acciones a desarrollar para cumplir con el objetivo de descarbonización de la economía europea, y entre otras, esta hoja de ruta establece junio de 2021 como fecha prevista de publicación de la nueva propuesta de revisión de la Directiva de fiscalidad energética, y el mismo año para la propuesta de un mecanismo de ajuste en frontera por emisiones de GEI para determinados sectores⁷²⁶.

La comunicación de la Comisión Europea de 10 de marzo de 2020 sobre una nueva estrategia industrial para Europa, volvía a señalar 2021 como año previsto para publicar un mecanismo de ajuste en frontera por emisiones de GEI, con el fin de reducir el riesgo de fuga de carbono, que debe ser compatible con las normas de la OMC, los tratados de libre comercio y debe estar en línea con mecanismos internos de la UE, como el mercado de derechos de emisión o los impuestos sobre el carbono que aplican ya algunos EM⁷²⁷.

La hipótesis de referencia representa el marco legislativo vigente en materia de clima y energía hasta 2030, a saber, los objetivos climáticos y energéticos anteriormente acordados consistentes en la reducción de las emisiones de GEI en un 40 % de aquí a 2030, así como los principales instrumentos políticos para alcanzar esos objetivos.

⁷²⁶ VILLAR EZCURRA, M. & LABANDEIRA VILLOT, X., «El papel de la fiscalidad medioambiental en el ámbito energético: Reflexiones para España» en *Papeles de economía española*, 174 (2022), p. 144.

⁷²⁷ LARREA BASTERRA, M., «Tendencias en fiscalidad...» *Op. Cit.* p. 108.

La primera opción consiste en permitir indexar los tipos mínimos y ampliar parcialmente la base imponible, pero manteniendo en esencia su estructura. Se eliminarían las actuales exenciones fiscales para los sectores de la aviación y marítimo dentro de la UE, que pasarían a estar incluidos en el ámbito de aplicación con un tipo mínimo cero.

La segunda opción introduciría un sistema de tipos simplificados, en el que los tipos mínimos se indexarían y se basarían en el contenido energético, y se aplicaría un período transitorio. A su vez esta segunda opción se subdivide en tres opciones teniendo en cuenta el tiempo de aplicación. En la primera de ellas se pretenda establecer en un periodo de diez años para la implementación de las medidas. En la segunda opción, consistiría en la implementación de las medidas en un periodo inferior hasta el año 2030. Esta opción, centrada en gravar el contenido energético, supondría un nivel de imposición más elevado, sobre todo los combustibles para calefacción, y la ampliación de la base imponible a la navegación dentro de la UE en los sectores de la aviación y marítimo. Ambos sectores pasarían a estar incluidos en el ámbito de aplicación de la Directiva, con unos tipos mínimos que se incrementarían linealmente a lo largo de un período transitorio de diez años por lo que respecta a las actividades dentro de la UE.

La tercera opción consiste en la introducción de un nuevo componente en los tipos impositivos, que sumaría a las características de la opción primera, para tomar en consideración las emisiones de contaminantes atmosféricos de los productos.

Le añadiría un componente relativo al contenido de carbono para los sectores que actualmente no están cubiertos por el RCDE. Al igual que en la opción segunda, se preverían dos períodos transitorios (diez años y hasta 2030). En esta opción también se contemplaría la introducción de un componente relativo a la contaminación.

Teniendo en cuenta que sería preciso ampliar el sistema del RCDE para incluir las emisiones del transporte y los edificios, a fin de evitar la doble imposición, la opción preferida es la 2a.

En cuanto a la última opción, consistiría en la ampliación correctamente calibrada del Régimen de Comercio de Derechos de Emisión al transporte por carretera, al transporte marítimo y por vías navegables interiores, y a los edificios,

combinada con la segunda opción por lo que respecta a la revisión de la Directiva, podría ayudar a alcanzar el ambicioso objetivo climático de la UE de reducir las emisiones en un 55 %, permitiendo simultáneamente alcanzar los demás objetivos perseguidos con la revisión de la Directiva⁷²⁸.

En cuanto a la opinión de los interesados y afectados por esta modificación mediante consulta pública, se ha establecido que de acuerdo la mayor parte de las empresas y las autoridades públicas estaba de acuerdo en establecer un régimen de imposición de la energía basado en el contenido energético. Asimismo, la mayoría de todas las categorías de participantes en la consulta se manifestó a favor de una revisión de la Directiva por la que se motivase el uso de las fuentes de energía alternativas que favorezca la transición hacia la neutralidad climática, disminuyendo la posibilidad de favorecer el uso de los combustibles fósiles a través de la eliminación gradual de reducciones, exenciones y desgravaciones fiscales. Así queda reflejado por la mayoría de ciudadanos y representantes de la sociedad civil que apoyaron la supresión tanto del tratamiento fiscal preferente para sectores específicos de actividad como de la distinción entre uso comercial y no comercial⁷²⁹.

Entre las opciones propuestas, la opción preferida es la segunda a implantar en un periodo de diez años, pues es completamente coherente con otras iniciativas recogidas en el paquete de medidas Objetivo 55 y con las políticas pertinentes de la UE. Además, la opción propuesta contribuirá a la consecución de los objetivos del PVE, pues se reducirán las emisiones en la EU-27. Con respecto a la hipótesis de referencia, se presentan una estimación de reducciones para el año 2035 de GEI: - 1,6 %; NOx: -1,7 %; PM2.5: -2,5 %; SO2: -1,6 %.

⁷²⁸ Documento de trabajo de los servicios de la Comisión resumen del informe de la evaluación de impacto que acompaña al documento Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición). En Bruselas el 14 de julio de 2021. SWD (2021) 642 final, p. 2.

⁷²⁹ TEJEDOR DE LA FUENTE, E., & Manso Jurado J., «Paquete de medidas legislativas sobre fiscalidad medioambiental de la Unión Europea» en *PWC. Periscopio Fiscal y Legal*, pp. 1-2.

Asimismo, la ampliación de aplicación de la Directiva en sectores como el de la aviación y el del transporte marítimo dotará de mayor coherencia a la imposición sobre el transporte de la UE. Del mismo modo, establecer nuevos mínimos y la ampliación de la base imponible contribuirán a reforzar la convergencia de los tipos impositivos efectivos en la UE.

En cuanto a los costes que se derivan por la adoptar las modificaciones de la Directiva sobre imposición energética, se estima una pérdida de empleo del 0,2% en la UE para 2025 partiendo de la hipótesis determinada, además se prevé una subida del precio de la calefacción doméstica y el transporte y un aumento del coste para las empresas por la eliminación de las exenciones y reducciones fiscales y el incremento de los precios de los combustibles fósiles⁷³⁰.

Esta hipótesis lleva aparejado el aumento de los tipos impositivos y por ende el aumento de los precios de consumo de los carburantes y los combustibles para calefacción. Se estima un incremento aproximado del 1,2% de los carburantes y un 0,8% de los combustibles para calefacción, así como se estima la reducción de la renta disponible⁷³¹ de los hogares, en ocasiones de forma regresiva. No obstante, si los ingresos fiscales suplementarios generados se transfiriesen de nuevo a los hogares como cantidades a tanto alzado, la modificación fiscal en su conjunto se volvería progresiva, puesto que esas cantidades transferidas determinarían un mayor aumento de la renta disponible para los hogares más pobres.

4.2. POSIBLES EFECTOS DE LA REFORMA FISCAL VERDE EN EL MERCADO INTERIOR

La importancia de la política y la regulación ambiental está bien fundamentada en la literatura tradicional que examina la relación entre el crecimiento económico y el medio ambiente. Hoy en día, el imperativo de la política ambiental es cada vez más pronunciado en el contexto del DS, el concepto que intenta vincular el medio ambiente, la economía y la sociedad al tiempo que llama

⁷³⁰ Ibidem, p. 3.

⁷³¹ La renta disponible neta de impuestos indirectos.

a la convergencia entre esos tres pilares del DS. Aunque el concepto de DS ha sido ampliamente reconocido y aceptado como el nuevo paradigma de desarrollo, la implementación ha resultado difícil. Especialmente, equilibrar los objetivos de eficiencia económica y protección ambiental sigue siendo un tema crítico. Esto no es sorprendente ya que el aumento de la eficiencia económica a menudo se asocia con la degradación ambiental y el agotamiento de los recursos naturales. En particular, la pregunta sobre cómo integrar la política económica y ambiental y avanzar en ambas dimensiones reforzando la convergencia entre los dos pilares sigue siendo una pregunta abierta.

4.2.1. Impacto económico de la fiscalidad ambiental

En los años ochenta, junto al inicio del cambio de pensamiento y el aumento de concienciación sobre el cuidado del medio ambiente, se percibe la insuficiencia de la contabilidad económica tradicional y sus indicadores para determinar el impacto que la economía y el ser humano provocan en el medio ambiente y viceversa. La necesidad de adoptar medidas adecuadas en cuanto a la reducción de contaminación, la recogida, gestión y tratamiento de residuos o la disponibilidad y uso de los recursos naturales como el agua o las inversiones que realizan los agentes económicos para reducir la contaminación del medio ambiente, ha exigido la necesidad de tener un conocimiento más exhaustivo de la situación con la mejora de estadísticas en este ámbito. Así, gran parte de los organismos internacionales han destinado parte de sus recursos para elaborar metodologías que permitan disponer de indicadores comparables⁷³².

Por lo tanto, lo que se denomina como contabilidad ambiental es una operación estadística que pretende integrar la información medioambiental en el

⁷³² SOLERA CARNICERO, A. L. & MARTÍNEZ SERRANO, A., «Las cuentas medioambientales y la medición de las emisiones a la atmósfera» en *Las cuentas ambientales del INE: visión general, logros y retos futuros*, 2019, pp. 16-19.

Sistema de Cuentas Nacionales⁷³³, conforme a la metodología del Sistema de Contabilidad Económica y Ambiental, Marco Central creado por la Naciones Unidas⁷³⁴.

Este conjunto de cuentas medioambientales muestra como incide el medio ambiente en la economía, el impacto que produce la economía en el medio ambiente, configurándose como una herramienta para constituir estrategias y analizar el alcance de los ODS.

Las cuentas medioambientales, como se ha mencionado anteriormente, han sido fruto de la necesidad de conocer la relación que guardan las actividades del ser humano con el medio ambiente, además de que varios organismos internacionales han destinado parte de sus recursos para la elaboración de este sistema. Así, las Naciones Unidas incluyó dentro de los principales objetivos de Desarrollo del Milenio, el de la sostenibilidad del medio ambiente⁷³⁵.

En este sentido, la UE, ya en la estrategia de Lisboa y en los objetivos de la Estrategia Europea 2020, se establecía entre sus principales indicadores la reducción de los GEI, el incremento del uso de energías renovables, así como el incremento de la eficiencia energética, configurados como los antecedentes a lo que se conoce como Agenda 2030 para el DS.

En la Agenda 2030 se plantean objetivos y metas tanto de carácter económico, como social y ambientales garantizando la duración del planeta y de sus recursos naturales, los denominados ODS.

Pero no es hasta el año 2008 cuando se crea la Comisión Stiglitz-Sen-Fitoussi, en el que se aborda la necesidad de obtener información más allá del crecimiento del PIB, en la que se incluyen medidas del grado de progreso y bienestar social.

⁷³³ Las cuentas nacionales son el marco estadístico general de medición de la economía del que se derivan indicadores como el PIB.

⁷³⁴ Naciones Unidas «Cuentas ambientales para la formulación e implementación de la política climática» en Estudios del Cambio Climático en América Latina define *“El Sistema de Contabilidad Económica Ambiental (SCAE) es un estándar estadístico internacional, con un conjunto integral de cuentas, que guía la compilación de estadísticas e indicadores consistentes y comparables para la formulación de políticas, el análisis y la investigación sobre el nexo entre el medio ambiente y la economía.”* 2022, p. 23.

⁷³⁵ Naciones Unidas «Declaración del Milenio» 18 de septiembre 2000 A/RES/55/2.

Entre otras, la Comisión recomendó establecer indicadores físicos que evaluaran aspectos medioambientales de la sostenibilidad⁷³⁶.

En consecuencia, y siguiendo las indicaciones de la Comisión, la oficina de Estadística de la UE, también conocida como Eurostat, creó un equipo para poner en marcha las estadísticas y las cuentas ambientales. Entre otros se estableció la necesidad de complementar el PIB con indicadores sociales y medioambientales, además de establecer un indicador de DS con la ampliación de las cuentas nacionales a los ámbitos sociales y medioambientales, a través de cuentas satélite⁷³⁷ del marco central de las cuentas nacionales⁷³⁸.

No obstante, el Sistema Europeo de Cuentas es el principal instrumento de estadística o indicador económico del que dispone la UE, que a su vez se compenetra con el Sistema de Cuentas Nacionales establecido por la División Estadística de las Naciones Unidas y juntos comportan el marco para analizar y evaluar los distintos aspectos económicos. Sin embargo, para conocer la interacción de la economía y el medio ambiente, el Consejo Europeo en el año 2006 y continuando con la corriente del resto de instituciones internacionales, solicitó a los EM que estudiaran la manera de ampliar sus cuentas nacionales a cuentas ambientales⁷³⁹.

Más tarde, en el año 2008 el actual comité del Sistema Estadístico Europeo, aprobó lo que se denomina como la estrategia europea revisada de cuentas ambientales, consistente en un desarrollo progresivo y flexible de las cuentas

⁷³⁶ PETRIE, M., «Mainstreaming Environmental Stewardship in Government Strategy and Policy», en *Environmental Governance and Greening Fiscal Policy*, (2021) pp. 43-50.

⁷³⁷ Las cuentas satélite complementan este marco con información sobre áreas seleccionadas de interés específico, como el medio ambiente.

⁷³⁸ MARTÍNEZ SERRANO, A., «Las cuentas ambientales del INE: visión general, logros y retos futuros», en *Cuadernos Económicos de Información Comercial Española*, 101 (2021), pp. 15-25.

⁷³⁹ PICIU CORNELIA, G., & TRICA LENUTA, C., «Assessing the Impact and Effectiveness of Environmental Taxes», en *Procedia Economics and Finances*, 3 (2012), pp. 728-729.

medioambientales con el fin de que todos los países europeos dispusieran de indicadores de las cuentas medioambientales prioritarios.

Esta iniciativa sumada a la revisión del año 2010 del Sistema Europeo de Cuentas en la que se pone de manifiesto la importancia del medio ambiente, tuvo como resultado la redacción del Reglamento 691/2011 del PE y del Consejo sobre cuentas económicas europeas medioambientales.

Este reglamento conforma el marco jurídico de la recopilación armonizada de datos de todos los EM de la UE, estableciendo un marco común en cuanto a la recogida, compilación, transmisión y evaluación de las cuentas económicas medioambientales, además de establecer la metodología, normas comunes, definiciones, clasificaciones y normas contables para la compilación de dichas cuentas.

En cuanto a la estructura del Reglamento, que entró en vigor en el año 2011, incluía tres cuentas ambientales sobre las emisiones a la atmósfera de GEI, cuenta de flujos de materiales y, por último, la cuenta de impuestos ambientales, que progresivamente se ha ido ampliando, con la modificación del año 2014 en la que se incluyeron tres módulos más, tales como la cuenta de gasto en protección ambiental, cuenta de bienes y servicios ambientales y la cuenta de flujos físicos de la energía.

En lo que al trabajo respecta, la cuenta de impuesto ambientales recoge de manera clasificada por ramas en función del consumidor final en actividad y hogares de los impuestos ambientales cuya base imponible consta en una unidad física de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente⁷⁴⁰.

La información recopilada en las cuentas ambientales muestra el impacto de los impuestos ambientales haciendo distintos tipos de clasificaciones.

En primer lugar, las series de ingresos fiscales ambientales muestran los ingresos fiscales totales por categoría de impuestos ambientales: impuestos sobre la energía, impuestos sobre el transporte y la suma de los impuestos sobre la contaminación y los recursos (los ingresos para estas dos categorías de impuestos

⁷⁴⁰ Artículo 2 Reglamento (UE) N.º 691/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de julio de 2011 relativo a las cuentas económicas europeas medioambientales.

son comunes, ya que en algunos países la división entre los impuestos sobre la contaminación y los recursos no fue disponible). Las series se presentan en términos monetarios y porcentajes del total de impuestos y contribuciones sociales, así como porcentaje del PIB⁷⁴¹.

En segundo lugar, la clasificación de los impuestos ambientales según cuentas nacionales distingue tres tipos de impuestos, los impuestos sobre la producción y las importaciones, los impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc., y los impuestos sobre el capital.

En tercer lugar y a efectos analíticos, los impuestos ambientales se dividen en cuatro categorías: impuestos sobre la energía (incluidos los impuestos sobre el CO₂), impuestos sobre el transporte, contaminación e impuestos sobre los recursos.

En cuanto a los impuestos energéticos, son la categoría de impuestos medioambientales con mayor fuerza recaudatoria, y en ella se incluyen los impuestos sobre la producción de energía y sobre los productos energéticos utilizados tanto para el transporte como para fines estacionarios, los más destacados para fines de transporte gasolina y gasóleo.

Los productos energéticos para el uso estacionario incluyen aceites combustibles, gas natural, carbón y electricidad. Además, los impuestos sobre los biocombustibles y sobre cualquier otra forma de energía procedente de fuentes renovables, así como los impuestos sobre las existencias de productos energéticos.

Asimismo, se incluye en esta categoría los impuestos sobre el CO₂, en vez de en la categoría de impuestos sobre la contaminación. Esto se produce por distintas razones, por la dificultad de identificar los impuestos sobre el CO₂ por separado en las estadísticas fiscales, porque están integrados con los impuestos sobre la energía, por ejemplo, a través de la diferenciación de las tasas del impuesto sobre el aceite mineral según el contenido de carbono del combustible.

Además, se introducen en parte como sustituto de otros impuestos sobre la energía y los ingresos derivados de estas figuras impositivas pueden ser muy

⁷⁴¹ EUROSTAT «Environmental taxes. A statistical guide» en *Eurostat Manuals and guidelines*, 2013, p. 20.

elevados en comparación con los ingresos de la imposición sobre la contaminación. Esto significa que, incluir los impuestos sobre el CO₂ en la imposición sobre la contaminación, en lugar de los impuestos sobre la energía, distorsionaría tanto la serie temporal a nivel nacional como las comparaciones internacionales. Si los impuestos sobre el CO₂ son identificables, estos impuestos deben informarse como una categoría separada junto a los impuestos totales sobre la energía. En este sentido, aquellos impuestos sobre las emisiones de GEI distinto del CO₂ también se deben de incluir en esta categoría⁷⁴².

Como se ha revisado anteriormente, la Directiva 2003/96/CE de reestructuración del sistema de la UE de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, armoniza la tributación energética en el territorio europeo para evitar distorsiones de competencia y en el mercado interior, estableciendo la base del hecho imponible, las exenciones y las tarifas mínimas aplicables en función del volumen de energía consumida respecto de los impuestos a la electricidad, carburantes de automoción y los combustibles para calefacción, así como la reducción de las emisiones de carbono.

En la actualidad el cumplimiento por parte de la Unión de la reducción de emisiones establecida para el año 2030 recogido en el Marco de Políticas de Energía y Cambio Climático 2021-2030, continuando con lo también establecido en el Acuerdo de París y dotando de continuidad al Paquete Europeo de Energía y cambio climático se muestra como un objetivo a corto plazo difícil de alcanzar⁷⁴³.

Algunos de los objetivos principales son, como se ha visto anteriormente, las reducciones de emisiones para el año 2030 del 55% de gases efecto invernadero que se ha convertido gradualmente en un objetivo más ambicioso partiendo de una reducción del 40% de emisiones establecida en el Pacto Verde, más tarde el 50% con los planes de acción y finalmente el 55% en el Plan de Objetivo climático para 2030 o el objetivo del año 2050 de 0 emisiones de GEI debido al aumento progresivo de la urgencia medioambiental y concienciación sobre la problemática medioambiental.

⁷⁴² NACIONES UNIDAS, *Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica 2012*, Nueva York 2016 p. 126.

⁷⁴³ ARANDA-LANDIN, S., *Sostenibilidad y... Op. Cit.* p. 7.

Para el cumplimiento de dichos objetivos se han aprobado el denominado Paquete de medidas para una Transición Justa, articulado por los Fondos de Cohesión dirigidos a las regiones más dependientes de los recursos fósiles. Así las cosas, pareciendo una situación paradójica tiene sentido, pues al principio va a implicar una pérdida temporal de empleos que se deben reorientar hacia la creación de puestos de trabajo orientados hacia las energías más limpias. Por lo tanto, esto no significa dejar de crecer, sino de hacerlo de una forma sostenible apoyados en las nuevas tecnologías⁷⁴⁴.

En cuanto a la segunda categoría de impuestos medioambientales que recogen las cuentas medioambientales se encuentran los impuestos de transporte, que incluye principalmente impuestos relacionados con la propiedad y uso de vehículos motorizados.

Los impuestos sobre otros equipos de transporte como aviones, barcos o material ferroviario y los servicios de transporte relacionados tales como, derechos sobre vuelos chárter o regulares, también se incluyen en esta categoría cuando se ajustan a la definición general de impuestos ambientales.

En España el sector del transporte y teniendo en cuenta los datos del año 2019, emiten el 29,7% del total de GEI que aumentó respecto del año anterior un 2,7%. De estas emisiones el 93,6% corresponden al transporte por carretera y un 6,4% procedente del transporte por aviación que ha experimentado un fuerte incremento en los últimos años⁷⁴⁵.

Respecto a la imposición sobre el transporte pueden ser impuestos únicos relacionados con las importaciones o ventas del equipo o impuestos recurrentes como un impuesto de circulación anual. Por lo tanto, deben incluirse en esta categoría todos los impuestos sobre los medios de transporte, como los impuestos sobre los medios de transporte que se consideran relativamente más respetuosos

⁷⁴⁴ Ibidem, p. 8.

⁷⁴⁵

con el medio ambiente, como el material rodante ferroviario y el transporte público en general, así como los impuestos sobre los vehículos eléctricos. Además, deben incluirse los impuestos sobre seguros de vehículos siempre que se trate de impuestos específicos sobre seguros de vehículos y no de seguros generales que gravan toda clase de contratos de seguros.

En varios países se han introducido impuestos sobre las emisiones específicas de CO₂ de los vehículos, que son impuestos únicos de matriculación o de importación o impuestos anuales sobre vehículos. Estos impuestos no están relacionados con el uso real de los vehículos ni con las emisiones reales generadas. La base imponible es una propiedad técnica del vehículo, como las emisiones medias de CO₂ por 100 km o el consumo medio de combustible por 100 km, a menudo combinada con otras propiedades técnicas similares, como el peso del vehículo o la potencia del motor. Estas figuras impositivas se encuentran dentro de la categoría de impuestos sobre el transporte y no como impuestos sobre la energía⁷⁴⁶.

Algunas ciudades han introducido cargos por el acceso al centro de la ciudad, por congestión o peajes urbanos. Los cargos parecen diferir considerablemente en sus características entre países, pero también entre diferentes ciudades dentro de un mismo país. Estos cargos, dependiendo del lugar en el que se implementen tienen distinta naturaleza, algunos son tarifas, otros impuestos, y por ende se tratan de distinta manera en las cuentas nacionales. Si una tasa municipal se trata como un impuesto en las cuentas nacionales, debe incluirse como un impuesto al transporte.

En relación con el transporte aéreo, teniendo presente que es un sector en plena crisis por la pandemia de la COVID-19, ya se habían propuesto por el comité de expertos para la reforma fiscal una tasa aplicable a cualquier billete de vuelos que despegaran de cualquier aeropuerto de territorio español. Esta medida que se encontraba en proceso de aprobación durante el Estado de alarma y que en la actualidad se encuentra en *stand by*, suponía la opción más ajustada a la normativa

⁷⁴⁶ GAGO A., LABANDEIRA, X., LABEAGA J. M^a. & LÓPEZ-OTERO, X., «Impuestos sobre el Transporte, Descarbonización y Equidad. Propuestas y Evaluación para España», en *Economycs for energy*, 02 (2020), p. 11.

europea para internalizar los costes de las externalidades ambientales derivadas de las emisiones de gases efecto invernadero, además de fomentar el uso de otros medios de transporte más amables con el medio ambiente⁷⁴⁷.

Respecto a la tercera categoría, la imposición sobre la contaminación se incluyen los impuestos sobre las emisiones medidas o estimadas al aire y al agua, la gestión de residuos sólidos y el ruido. Una excepción son los impuestos sobre el CO₂, que se incluyen en los impuestos sobre la energía, como se mencionó anteriormente.

Los impuestos sobre los aceites lubricantes pueden requerir un análisis específico. Los aceites lubricantes no se utilizan con fines energéticos y probablemente estén mejor sujetos a impuestos por contaminación. Los principales impactos ambientales pueden incluir la contaminación del suelo o del agua si se derrama aceite lubricante. Sin embargo, cuando los aceites lubricantes están incluidos en el impuesto al aceite mineral, puede que no sea posible identificar los ingresos fiscales relacionados con los aceites lubricantes.

En cuanto a la imposición sobre los recursos, se incluyen en esta categoría los impuestos vinculados a la extracción o al uso de recursos naturales, tales como agua, bosques, flora y fauna silvestre, ya que estas actividades agotan los recursos naturales. La mayoría de las figuras impositivas que gravan la tierra son impuestos sobre la propiedad y pertenecen a la categoría de impuestos sobre la renta.

En 2021, los ingresos fiscales medioambientales de la UE ascendieron a 325.800 millones EUR, lo que representa el 5,4 % de los ingresos públicos totales por impuestos y cotizaciones sociales y el 2,2 % del PIB de la UE.

En 2021, los ingresos fiscales medioambientales de la UE aumentaron un 9,8 %, es decir, más de 22 900 millones respecto de los valores de 2020, por lo que casi volvieron al nivel del año 2019, 325.800 millones EUR en 2021 en comparación con 329 900 millones EUR en 2019.

⁷⁴⁷ GIL SORIANO, A., «Fresh air for the aviation: towards a greener taxation», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, 454 (2021), pp. 50-55.

Desde el año 2002 hasta los últimos datos recogidos en el 2020, revelan que los impuestos ambientales de la UE han experimentado un aumento progresivo, a excepción de los años 2008 y 2016 derivada de la crisis económica y el año 2020 a consecuencia de la crisis sanitaria producida por la COVID-19 en la que la mayoría de países informaron reducciones significativas en los impuestos sobre la energía entre un 8% a 14%. Si bien el valor de los impuestos ambientales en el año 2020 fue de 82.200 millones mayor respecto del año 2002, en lo que se refiere a los valores del PIB, su nivel ha disminuido del 2,6 al 2,2%⁷⁴⁸.

En 2020, los ingresos fiscales medioambientales de la UE disminuyeron un 9,0% en comparación con 2019. Esta gran disminución de los impuestos medioambientales se observa en la gran mayoría de los EM. En 2020, en comparación con 2019, la disminución media de los impuestos ambientales es del -9,8%. La mayor disminución se registra en Estonia con -26,1%, seguida de Luxemburgo con -18,4% y Eslovenia -14,4%. Los aumentos en los impuestos ambientales entre 2019 y 2020 se produjeron en tres EM, Lituania (+3,6%), Letonia (+1,6%) y Bulgaria (+1,1%).

En 2021, los impuestos medioambientales de la UE volvieron a aumentar un 8,5%. Dentro de los EM, el crecimiento medio de los impuestos medioambientales de 2020 a 2021 es del 8,2%. Solo tres EM de la UE registraron una disminución, Finlandia con -3,0%, Malta con -2,5% y Dinamarca con -1,9%. Por otro lado, Polonia registró el mayor aumento de 2020 a 2021 con un 24,4%, seguida de Luxemburgo 17,3% y Grecia 14,6%.

Asimismo, en 2021 la relación entre los ingresos fiscales medioambientales y el PIB de la UE ascendió al 2,24%, después de haber disminuido ligeramente en 0,11 puntos porcentuales desde 2019 y en 0,31 puntos desde su valor más alto del 2,55% en 2002. En 2021, la proporción de los ingresos tributarios ambientales en el total de ingresos gubernamentales por impuestos y contribuciones sociales fue del 5,4%

⁷⁴⁸ EUROSTAT <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/SEPDF/cache/5085.pdf>, Consultado el día 27 de diciembre 2022.

y disminuyó 0,4 puntos con respecto a 2019 y 1,3 puntos con respecto a su valor más alto en 2003 6,7%⁷⁴⁹.

De esta recaudación total, el 77% del total pertenecen a lo recaudado por los impuestos sobre la energía, es decir, más de las tres cuartas partes de los ingresos totales de los impuestos medioambientales, seguido de los impuestos sobre el transporte que representan el 19,3% del total y, por último, los impuestos sobre contaminación y recursos naturales que representa el 3,7% del total.

Respecto a la distribución de los impuestos ambientales en función del pagador, según los datos de 2020, las corporaciones aportan la mitad de los ingresos totales por impuestos a la energía y los hogares el 43,3%, el resto corresponden a los no residentes o aquellos que no se pueden atribuir a un grupo específico de contribuyentes.

Entre los EM, Luxemburgo destaca como el país con mayor recaudación de impuestos sobre la energía casi el 53,3% de lo recaudado procede de no residentes, sobre todo por la compra de gasolina y diésel, así como en Malta que también destaca por tener elevados ingresos de esta categoría de impuestos procedente de no residentes un 34,8%.

En otros EM, los hogares son los que soportan mayor peso del total de los impuestos sobre la energía como es el caso de Dinamarca un 60,7% del total, y Eslovenia un 60,1%.

En España es el INE, el organismo que se encarga de elaborar y difundir anualmente las cuentas medioambientales de las seis categorías establecidas en el Reglamento mencionado, además de la cuenta de los residuos par el total de la economía. Para ello, cuenta con la colaboración de otros ministerios como el Ministerio de la Transición Ecológica y Reto Demográfico para la cuenta de emisiones a la atmósfera⁷⁵⁰.

⁷⁴⁹ EUROSTAT https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Environmental_tax_statistics_-_detailed_analysis Consultado el día 27 de diciembre 2022.

⁷⁵⁰ MARTÍNEZ SERRANO, A., «Las cuentas ambientales del INE...» *Op. Cit.* p. 31.

La última nota de prensa del INE, referente a las cuentas medioambientales y concretamente de la cuenta de impuestos ambientales arrojan información sobre la recaudación de los impuestos durante el año 2021, alcanzando este tipo de impuestos los 21.265 millones de euros. Esto supone un aumento del 8,5% respecto del año anterior. Así mismo, en el año 2021 los impuestos ambientales representaron el 7,2% del total de impuestos de la economía española, mostrando una ligera disminución frente al 7,6% del año 2020.

En España los Impuestos ambientales se agrupan en tres categorías. En primer lugar, los impuestos sobre la energía que se encuentra a la cabeza en términos de recaudación que ha experimentado en el año 2021 un leve incremento llegando a alcanzar los 17.434 millones. En segundo lugar, los impuestos sobre el transporte que ascienden a una recaudación anual de 2.784 millones. Y por último los impuestos sobre la contaminación y los recursos con una capacidad recaudatoria anual de 1.074 millones de euros.

En función de la revisión que se ha practicado respecto al impacto económico que tiene la fiscalidad ambiental tanto europea como española en los términos establecidos por las cuentas medioambientales, se puede determinar que la tributación verde en España se encuentra más ligada a la recaudación que ha desincentivar las actividades perjudiciales al entorno. Esta tendencia se muestra en la estructura de figuras impositivas con una pretendida finalidad medioambiental que no se ajusta a su hecho imponible, esto sucede en el impuesto sobre los hidrocarburos. Por este motivo, y en aras de alcanzar los ODS, se necesitará realizar una revisión de la imposición ambiental en España.

Además, en vista de los datos revisados se determina la prioridad de revisar la imposición sobre la energía de cara a proceder a reformar el sistema fiscal español, principalmente por el peso recaudatorio que tiene dicha categoría de imposición ambiental, que como se ha mencionado, supone más del 80% del total de recaudación. A esta situación se debe sumar la modificación que se encuentra en marcha de la Directiva sobre imposición de productos energéticos⁷⁵¹.

⁷⁵¹ CUBERO, J., MÁS, P., & POU, V., «Cambio climático y desarrollo sostenible. Fiscalidad medioambiental en España», en *BBVA Research*, (2022), p. 11.

4.2.2. Efectos en la competitividad por sectores económicos

En los últimos años, dado que el comercio y la globalización se han percibido como fuentes cada vez más importantes de crecimiento económico y desarrollo, la preocupación con respecto a las implicaciones de políticas ambientales más estrictas dentro de la UE sobre la situación competitiva de la industria en los países europeos en comparación con sus principales competidores extranjeros se ha intensificado, en particular en el contexto de los planes de política energética y climática de la UE.

Las empresas y los formuladores de políticas temen que en un mundo que se caracteriza cada vez más por la integración del comercio y los flujos de capital, las grandes irregularidades en el rigor de las políticas ambientales podrían desplazar la capacidad de producción intensiva en contaminación hacia países o regiones con regulaciones menos estrictas, alternando la distribución espacial, distribución de la producción industrial y los consiguientes flujos comerciales internacionales⁷⁵².

Esto ha causado preocupación, particularmente entre los países que están liderando la acción contra el cambio climático, porque sus esfuerzos para lograr reducciones profundas de emisiones, podrían poner a sus propios productores intensivos en contaminación en una desventaja competitiva en la economía global.

Muchos factores afectan la competitividad a nivel empresarial, sectorial y nacional. La dimensión internacional de la competitividad se ve afectada por factores como la existencia y la naturaleza de las barreras comerciales entre países y las variaciones del tipo de cambio, como el que se produce por el cambio de moneda. Por el contrario, a nivel nacional son significativos factores tales como las tasas de salarios reales, los precios de los factores y las políticas, los impuestos y las reglamentaciones nacionales, y sus interacciones.

En este sentido, la competitividad desde el punto de vista empresarial se puede definir, como la capacidad para vender productos en los mercados

⁷⁵² AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE, «Environmental taxation and EU environmental policies, Luxembourg» en *EEA Report*, 17 (2016) p. 36.

nacionales e internacionales obteniendo una rentabilidad. Por lo tanto, y desde un punto de vista económico, el tributo medioambiental se presenta como un coste añadido al resto de costes de producción y por ende un aumento de su precio. A su vez, este aumento de precio supone la disminución de la capacidad económica de competir de una empresa o sector a corto plazo, por lo que genera rechazo a la creación y aplicación de este tipo de figuras tributarias.

En cuanto a los perjuicios que pueden causar los impuestos ambientales respecto a la competitividad de la empresa y sus efectos podrían ser, por un lado, el desplazamiento de las inversiones para reducción de la contaminación hacia otras inversiones. Por otro lado, la reducción de la contaminación requiere mano de obra para operar y mantener el equipo relevante sin contribuir a la producción vendible, el cumplimiento de la política ambiental absorbe recursos de gestión y administrativos sin contribución a la producción vendible y la incertidumbre sobre la política ambiental presente y futura puede desfavorecer la inversión.

Por otra parte, los impuestos ambientales también causan efectos positivos en la competitividad de las empresas, tales como, puede ahorrar dinero en materiales al final del proceso, así como minimizar futuros riesgos y responsabilidades. Además, se debe añadir que estar al tanto de la agenda ambiental puede facilitar la respuesta rentable a las nuevas regulaciones, nuevos productos y procesos ecológicos, de manera que aumentan el atractivo para el consumidor, abren nuevas oportunidades comerciales y una reputación ambientalmente progresista puede mejorar el reclutamiento, la moral de los empleados, el apoyo de los inversores y el respeto propio de la gerencia⁷⁵³.

Aunque se puede pensar que estos factores son comunes para todas las empresas en los mismos sectores industriales, todavía existen diferencias en la competitividad de las empresas individuales, ya que la capacidad de obtener la mayor cantidad de producción utilizando una cantidad determinada de gastos, depende de factores como como la calidad del capital humano y la aplicación de las últimas innovaciones tecnológicas en el proceso productivo. Por lo tanto, el desempeño económico de todo un sector industrial es un reflejo del desempeño de

⁷⁵³ EKINS, P., & SPECK, S., «Impacts on competitiveness...» *Op. Cit.* p. 386.

las empresas individuales, algunas de las cuales tienen un rendimiento superior y otras un rendimiento inferior al de la empresa promedio⁷⁵⁴.

Hay dos puntos de vista diferentes en la literatura de economía ambiental sobre los efectos de políticas irregulares sobre el desempeño de las empresas que compiten en el mismo mercado: la hipótesis del paraíso de la contaminación y la hipótesis de Porter⁷⁵⁵.

La hipótesis del paraíso de la contaminación, que se basa en la teoría del comercio, predice que las políticas ambientales más estrictas aumentarán los costes de cumplimiento, y, con el tiempo, cambiarán la producción con altos niveles de contaminación hacia regiones de menor coste, creando así refugios de contaminación y causando fugas de contaminación inducidas por dichas políticas.

Este problema es particularmente preocupante para los contaminantes globales como el CO₂, porque significa que además de los impactos económicos en las empresas nacionales, los esfuerzos de reducción se verán compensados en cierta medida por el aumento de las emisiones en otros lugares⁷⁵⁶.

Por el contrario, la hipótesis de Porter sostiene que las políticas ambientales más estrictas en realidad pueden tener un efecto neto positivo sobre la competitividad de las empresas reguladas porque tales políticas promueven mejoras en la eficiencia de reducción de costes, que a su vez reducen o compensan por completo costes regulatorios y fomentan la innovación en nuevas tecnologías que puedan ayudar a las empresas a alcanzar el liderazgo tecnológico internacional y ampliar su participación en el mercado.

La hipótesis sostiene que se producen compensaciones de innovación estimuladas por una política ambiental bien diseñada, así los estudios de caso detallados de cientos de industrias, basadas en docenas de países, revelan que las

⁷⁵⁴ BRAATHEN, N. A., «The political economy of environmental taxation», en *Handbook of research on environmental taxation*, United Kingdom 2012, pp. 237-240.

⁷⁵⁵ PORTER, M. E., & VAN DER LINDE C., «Green and competitive: ending the stalemate», en *Harvard Business Review*, 73 (1995), pp. 120-129.

⁷⁵⁶ DECHEZLEPRÊTRE A., & SATO M., «The impacts of environmental regulations on competitiveness», en *Review of environmental economics and policy*, (2017) pp. 183.

empresas internacionalmente competitivas no son aquellos con los gastos más baratos o de mayor escala, sino aquellos con la capacidad de mejorar e innovar continuamente.

Estas mejoras o innovaciones se centran principalmente en observar la ineficiencia de los recursos y las posibles mejoras tecnológicas, consisten en estimular la recopilación de información y aumentar la conciencia corporativa, aumentar la confianza de los inversores en el entorno normativo, fomentando la inversión, proporcionan presión externa para innovar en respuesta a la regulación y consiguen que la inversión ambiental sea de menos riesgo al hacer que todas las empresas estén sujetas a las mismas reglas⁷⁵⁷.

En este sentido, en cuanto a los principales beneficios informados de las inversiones en sistemas de producción más limpia han provocado una reducción de costes a través de una mejor gestión de residuos, una mejor imagen pública de la empresa y la motivación del personal, ahorros de costes a través de una mejor gestión de la energía, una mayor eficiencia de los procesos y una mayor rentabilidad.

Por lo tanto, se podrían lograr ahorros sustanciales a través de sistemas de gestión de energía y modificaciones relativamente simples de mantenimiento en los procesos de producción. Muchas empresas esperaban ganancias de competitividad a más largo plazo, principalmente grandes corporaciones con estrategias sofisticadas para la gestión ambiental⁷⁵⁸.

Dos conjuntos de estudios de casos buscaron investigar con cierto detalle, a través de un análisis comparativo de empresas en el mismo sector, los impactos de las regulaciones ambientales en el desempeño de las empresas. Los sectores elegidos para el análisis incluyeron procesamiento de carne y lácteos, cerámica, fundiciones e ingeniería, generación de energía, productos químicos, curtidos y muebles.

Las conclusiones del análisis fueron en primer lugar que, para las empresas con menores ingresos, las regulaciones ambientales suponen un coste adicional

⁷⁵⁷ EKINS, P., & SPECK, S., «Impacts on competitiveness...» *Op. Cit.* p. 387.

⁷⁵⁸ CHRISTIE, I., H. ROLFE & R. LEGARD, *Cleaner Production in Industry: Integrating Business Goals and Environmental Management*, Londres 1995, p. 51.

serio que los puede llevar a la quiebra. Sin embargo, las empresas competitivas tienden a ser capaces de aplicar de forma progresiva las regulaciones ambientales más estrictas. Y en segundo lugar que, las empresas bien administradas tienden a responder de manera más innovadora a las regulaciones ambientales, y las compensaciones de innovación en estas circunstancias.

Sin embargo, la noción de que la regulación ambiental puede conducir a resultados en los que todos ganan tanto en la mejora económica como ambiental va claramente en contra de las suposiciones comunes de los economistas sobre mercados eficientes y competitivos⁷⁵⁹.

Esta hipótesis se ha criticado por ser, en el mejor de los casos, un fenómeno marginal con respecto a los costes de la regulación ambiental en su conjunto. Autores como Palmer, estiman que las compensaciones de innovación de Porter y Van der Linde representan solo un pequeño porcentaje de los costes totales de cumplir con las regulaciones ambientales. Sostienen que la gran mayoría de estos costes se ajustan al modelo estándar de compensación económica, por el cual los beneficios ambientales se obtienen a expensas del crecimiento y la competitividad⁷⁶⁰.

Es poco probable que este debate alguna vez alcance una resolución definitiva, porque está claro que las regulaciones ambientales tienen diferentes impactos en diferentes empresas, y siempre será posible encontrar estudios de casos que muestren que la regulación tiene costes netos o, debido a la innovación, compensa, y por lo tanto produce beneficios netos⁷⁶¹. Además, la mayor parte del análisis anterior se llevó a cabo en relación con las regulaciones ambientales en lugar de los impuestos ambientales y, en cierto modo, los impuestos ambientales plantean problemas de competitividad más serios que las regulaciones para las

⁷⁵⁹ ALBULESCU, C. T., ARTENE, A. E., LUMINOSU, C. T., TAMASIL, M., «CO2 emissions, renewable energy, and environmental regulations in the EU countries» en *Environmental Science and Pollution Research*, (2020), pp. 33634.

⁷⁶⁰ JAFFE, A. B., & PALMER, K., «Environmental regulation and innovation: a panel data study», en *Working Paper*, 5545, pp. 616-619.

⁷⁶¹ EKINS, P., & SPECK, S., «Impacts on competitiveness...» *Op. Cit.* p. 388.

empresas que se encuentran en sectores ambientalmente intensivos. Esto se debe a que, después del cumplimiento de las regulaciones, las empresas pueden usar el medio ambiente sin pago adicional.

Con los impuestos ambientales, las empresas pagan por todo uso del medio ambiente, razón por la cual los impuestos ambientales brindan un incentivo para la mejora ambiental continua. Esto puede dar como resultado que los costes derivados por los impuestos ambientales a las empresas sean más altos que los costes de la regulación.

Por otro lado, una de las principales ventajas de los instrumentos económicos como los impuestos ambientales, en contraposición a la regulación, es la posibilidad de lograr ganancias de eficiencia dinámicas ya que los impuestos crean un incentivo continuo para que las empresas reduzcan aún más las emisiones contaminantes, a través de una reducción rentable, innovación de técnicas de producción más limpias y mejores tecnologías de reducción y a través de la reestructuración industrial⁷⁶².

Debido a los diferentes impactos que se pueden producir en distintos tipos de empresas, puede ser más fructífero tratar de identificar los impactos de competitividad de la política ambiental en general, y los impuestos ambientales en particular, en sectores económicos particulares.

Como se mencionó en la introducción, un obstáculo político importante a la hora de aplicar la imposición ambiental es el temor de cómo pueda afectar a la competitividad a los sectores que puedan verse significativamente afectados negativamente.

Entre otros estudios, la propia OCDE analizó los impactos en la competitividad de los impuestos relacionados con el medio ambiente desde varias perspectivas, basándose en una serie de estudios de casos *ex ante* y *ex post*. Las simulaciones de modelos indicaron que el uso de instrumentos económicos para reducir las emisiones de GEI probablemente tendría impactos negativos en la

⁷⁶² OCDE, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies*, Paris 2001, pp. 72-79.

posición de competitividad internacional de algunos sectores industriales, especialmente si tales instrumentos se implementaran de manera no global⁷⁶³.

Esto se demostró en estudios de casos ex ante de impuestos al carbono aplicados en los sectores del acero y el cemento. Sin embargo, ambos estudios mostraron que, a pesar de algún elemento de fuga de carbono, se podrían lograr reducciones globales significativas en las emisiones de carbono. Así, la OCDE indicó que las políticas unilaterales de regiones o países individuales podrían conducir a disminuciones de producción significativamente mayores en los países y sectores en cuestión⁷⁶⁴.

Cuanto más grande sea el grupo de países que implementen políticas similares, más limitados serán los impactos en la competitividad sectorial. Por ello, se buscaron formas de limitar la carga sobre las empresas afectadas, manteniendo los incentivos para la reducción de la contaminación.

Una opción podría ser reciclar a las empresas afectadas una parte de los ingresos recaudados por estas figuras impositivas. Los estudios indicaron que el reciclaje de ingresos provocaría una disminución de las reducciones de emisiones globales en el sector. En otras palabras, proteger la competitividad mediante el reciclaje de los ingresos a los sectores afectados, podría reducir la eficacia ambiental de la política en su conjunto.

Respecto a la competitividad sectorial, con el auge de la política ambiental en la década de los 70, y su continuo crecimiento y firmeza, surgió lo que se denomina como la hipótesis del paraíso de la contaminación, haciendo referencia a que estas políticas ambientales provocaran en los sectores industriales más contaminantes, migrar a países con condiciones ambientales menos estrictas. La literatura que se crea desde entonces en referencia a los efectos que producen en las empresas, han dado como resultado distintas conclusiones incluso contradictorias entre sí, pero si existe un consenso generalizado de que el desplazamiento no es muy grande.

⁷⁶³ OCDE, *Environmental policy in the steel industry: using economic instruments*, Paris 2002, p. 29.

⁷⁶⁴ OCDE, *The Political Economy of Environmentally Related Taxes*, Paris 2006, p. 77.

Para poner voz a la literatura mencionada, se puede revisar otros trabajos de investigación sobre la tasa de crecimiento de la intensidad de la contaminación en el sector de manufactura que son más altas en los países más pobres y ha aumentado de forma progresiva entre las décadas de los 70 a los 80. Los autores concluyen que se debe a la hipótesis de que la regulación más estricta sobre la producción intensiva en contaminación ha provocado, entre los países de la OCDE, un desplazamiento de ubicación con el resultado de la aceleración de la intensidad de la contaminación industrial en los países en desarrollo⁷⁶⁵.

Otros estudios, como se ha mencionado anteriormente, arrojan conclusiones contradictorias, pero si se determina generalmente que los desplazamientos no son de grandes magnitudes. En este sentido, la revisión de la literatura sugirió que no había una relación universal sólida entre la imposición ambiental y el desempeño competitivo, ya sea a nivel empresarial o sectorial. Asimismo, la investigación concluye con la inexistencia de relación entre la intensidad de la contaminación no es el factor por el que países extranjeros invierten en países en desarrollo.

Los estudios revelan que los sectores ambientales más estrictos también son los que disponen de más capital, por tanto, la teoría de la ventaja competitiva sugiere que este sector de la industria tenderá a ubicarse en países de mayor capital, o lo que es lo mismo industrializados. Estos resultados se obtienen con datos recogidos del Banco Mundial que muestra que los países de ingresos altos exportan más productos altamente contaminantes de los que importan, mientras que sucede lo contrario en los países de ingresos medios-altos, medios-bajos y bajos⁷⁶⁶.

Por lo tanto, y siguiendo con lo establecido por OCDE sobre el impacto de la política ambiental en la competitividad, que los impactos en el comercio y la inversión medidos empíricamente son insignificantes⁷⁶⁷.

⁷⁶⁵ Véase, LOW, P, & YEATS, A., «Do "dirty" industries migrate?» en *World Bank Discussion Papers* (1992). Sin embargo, aunque los autores están de acuerdo en que el resultado es coincidente con la hipótesis del desplazamiento, enfatizan que hay otras explicaciones posibles, incluyendo que el fuerte crecimiento de las industrias contaminantes es algo normal en una etapa temprana de desarrollo.

⁷⁶⁶ NORDSTRÖM, H, & VAUGHAN, S., «Commerce et environment, WTO Special Studies», en *World Trade Organization*, 4f (1999), pp. 39-52

⁷⁶⁷ OCDE, *Industrial competitiveness*, 1997, p. 6.

Estudios posteriores sobre el impacto de la regulación ambiental en la competitividad, concluyó que los estudios existentes no pueden proporcionar una imagen clara sobre el efecto de la política ambiental en la reubicación de industrias intensivas en energía, pero sí indican que, si existiera una relación entre la política ambiental y la reubicación, es estadísticamente débil. Específicamente en relación con las políticas de reducción de carbono.

Asimismo, el IPCC concluyó que los efectos informados sobre la competitividad internacional son muy pequeños a nivel de empresa y sector, con políticas bien diseñadas, no habrá una pérdida significativa de competitividad de las políticas basadas en impuestos para lograr objetivos similares a los del Protocolo de Kioto. Incluso en estudios posteriores se determinó que la conclusión predominante de la literatura sobre refugios de contaminación es que los requisitos ambientales tienen un efecto pequeño o insignificante en la reubicación⁷⁶⁸.

Una vez revisada la evolución de los estudios empíricos en cuanto al efecto que causa la imposición ambiental sobre la competitividad, se pasa a revisar los estudios más actuales que principalmente se han centrado en la investigación sobre la imposición energética y concretamente a la imposición al carbón por la incidencia que tienen estos elementos sobre la industria.

Estos estudios se centran en determinar el efecto que provoca la imposición ambiental en la competitividad teniendo presente la profunda descarbonización necesaria para alcanzar los objetivos establecidos en el Acuerdo de París. Esta situación significa que irremediablemente que la competitividad relativa de los sectores deba cambiar con el tiempo, con sectores de bajas emisiones ganando cuota de mercado y sectores con mayores emisiones perdiendo cuota de mercado o tal vez incluso dejando de existir.

El impacto ambiental de los cambios en la competitividad relativa puede ser positivo si conducen a que los productos con menos emisiones ganen participación de mercado. Por el contrario, estas modificaciones en la competitividad relativa

⁷⁶⁸ IPCC, *Third Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change*, Cambridge, 2001, pp. 219-290.

pueden generar impactos negativos en los niveles de emisión de GEL, pues dichos cambios fomentan una modificación en la producción de bienes hacia áreas con menor eficiencia o utilizando tecnologías más contaminantes, esto es lo que se denomina como fuga de carbono⁷⁶⁹.

Esta investigación se centró en el estudio del alcance de la fijación de precios del carbono en los países de la OCDE y el G20, y explora su impacto en diferentes dimensiones de la competitividad en los sectores industrial y eléctrico. Este documento se centra en el impacto, evaluado *ex post*, de los precios del carbono (ETS e impuestos, pero sin políticas no relacionadas con los precios), basándose en la experiencia de un conjunto más amplio de jurisdicciones. En él se incluyen todos los estudios *ex post* publicados durante la última década sobre impuestos al carbono, impuestos a la energía y sistemas de comercio de emisiones fuera de la UE, además de los principales estudios que utilizan el precio de la energía como *proxy* para la fijación del precio del carbono.

Las conclusiones del estudio revelan que, hasta la fecha, se han encontrado efectos limitados a la hora de determinar un precio del carbono mediante creación de impuesto u otros instrumentos económicos como el mercado de emisiones, en la competitividad a corto plazo. Cuando se han encontrado efectos tanto los positivos como los negativos son pequeños. Esto demuestra que las preocupaciones sobre los efectos negativos a corto plazo de la fijación del precio del carbono en la competitividad internacional de las empresas o sectores no se han materializado.

No obstante, estos hallazgos se deben en parte a que los precios del carbono aplicados a la industria han sido bajos, ya sea por las exenciones a los impuestos sobre el carbono o por los niveles generosos de asignaciones gratuitas para las empresas cubiertas por esquemas de comercio de emisiones. Por lo tanto, hasta la fecha no hay experiencia sobre cómo podría verse afectada la competitividad de las industrias intensivas en energía en ausencia de asignación gratuita de derechos de emisión o con niveles de precios del carbono sustancialmente más altos, aunque los

⁷⁶⁹ VENMANS, F., ELLIS, J. & NACHTIGALL, D., «Carbon pricing and competitiveness: are they at odds?», en *Climate Policy*, 9 (2020), p. 1070.

estudios *ex ante* indican que los niveles de fuga de carbono podrían ser significativos⁷⁷⁰.

Es probable que se siga necesitando la asignación gratuita de derechos de emisión, o incluso exenciones del impuesto al carbono en algunos sectores, mientras que existen diferencias significativas en el precio del carbono entre jurisdicciones. Sin embargo, no hay acuerdo sobre qué sectores deberían beneficiarse, o sobre qué nivel de derechos de emisión gratuitos es apropiado. El nivel de asignación gratuita óptima variará según la rigurosidad de las restricciones de carbono, el precio del carbono, así como el nivel de exposición comercial para productos específicos. Así como la asignación gratuita de permisos basada en un estándar de rendimiento de referencia en términos de GEI por unidad de producción en lugar de una asignación basada en niveles de emisión anteriores reduciría los incentivos perversos para mantener altos los niveles de emisión⁷⁷¹.

Establecer esquemas de fijación de precios del carbono, incluso si el precio inicial es bajo, y suavizar la importante variabilidad de precios observada hasta la fecha en las reformas fiscales ambientales proporcionará una señal de política más clara para las empresas participantes. Además, posponer la introducción del precio del carbono puede implicar riesgos de competitividad si significa que las empresas retrasan la adopción de tecnologías de reducción. Un mecanismo de estabilidad de precios (que podría incluir un precio mínimo y/o máximo) podría proporcionar un incentivo estable para invertir en la reducción de GEI, aumentando la competitividad a largo plazo de las empresas en una economía cada vez más restringida en carbono.

Entre los estudios que avalan la eficacia de los impuestos medioambientales como herramienta para frenar los problemas ambientales, se encuentra el realizado por profesores portugueses en el que pretenden presentar evidencia empírica sobre

⁷⁷⁰ *Ibidem*, p. 1090.

⁷⁷¹ TITIEVSKAIA, J., MORGADO, H. & DOBREVA A., «EU carbon border adjustment mechanism Implications for climate and competitiveness» en [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI\(2022\)698889](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI(2022)698889) (2022), p. 3. Consultado 23 septiembre 2022

los factores que ayudan a reducir la contaminación y el papel de la regulación ambiental en este proceso, haciendo especial referencia a la imposición medioambiental en materia de emisiones⁷⁷².

El estudio demuestra que la regulación ambiental en la UE ha sido efectiva en la reducción de emisiones, considerándose la imposición a las actividades contaminantes y la promoción de las fuentes de energía renovable como barreras importantes para el aumento de las emisiones de CO₂.

Además, el estudio también confirma que el crecimiento económico continuo sigue dependiendo del aumento de las emisiones de CO₂. Es necesario cambiar esta relación para que el crecimiento económico no se refleje en un aumento de las emisiones, esto implica que la creación de nuevas políticas debe perseguir la regulación ambiental de los sectores productivos para promover su descarbonización.

Sin embargo, los marcos regulatorios deben estudiarse y examinarse más a fondo. Las políticas positivas que fomentan prácticas limpias podrían ser una forma efectiva de aumentar el crecimiento sin afectar el medio ambiente. Éstos podrían incluir, subsidiar la adquisición de tecnologías energéticamente eficientes, el despliegue de energía limpia descentralizada, la promoción de la movilidad eléctrica en sectores económicos y una reducción en los costes fiscales para las industrias que abordan preocupaciones ambientales. Por lo tanto, estas políticas

⁷⁷² Otros estudios que apoyan esta hipótesis, ALBULESCU, C. T., ARTENE, A. E., LUMINOSU, C. T. & TAMASILA, M., «CO₂ emissions, renewable energy...» *Op. Cit.* p. 33628. que investiga sobre la participación de las energías renovables en la producción de energía y el papel de las reglamentaciones ambientales de la UE sobre las emisiones de CO₂ en 12 países de la UE durante el periodo 1997-2017; HASHMI, R., «Dynamic relationship among environmental regulation, innovation, CO₂ emissions, population, and economic growth in OECD countries: A panel investigation», en *Journal of Cleaner Production*, (2019), p. 16; ZHANG, W., LI, G., UDDIN K. & GOU, S., «Environmental regulation, Foreign investment behavior, and carbon emissions for 30 provinces in China», en *Journal of Cleaner Production*, 248 (2020), p. 4.

podrían ser efectivas para promover el crecimiento económico sin aumentar las emisiones de CO₂⁷⁷³.

El precio del carbono tiene un efecto positivo en la innovación, pero los efectos en la competitividad a largo plazo siguen sin ser concluyentes. La innovación es clave para impulsar la transición baja en carbono en muchos sectores. Se ha descubierto que la fijación de precios del carbono impulsa el dinero privado hacia la innovación de tecnologías bajas en carbono, que equipan a las empresas para la competencia internacional a largo plazo, cuando aumentan los niveles de precios del carbono. Sin embargo, esta ventaja competitiva a largo plazo no se ha materializado, por el momento, en resultados económicos⁷⁷⁴.

Otra de las investigaciones recientes sobre los efectos en la competitividad a destacar, son las que se han realizado en relación a la creación del conocido como ajuste de carbón en frontera, impulsado por la UE que se comenzará a aplicar el próximo octubre de 2023.

Diseñar un mecanismo de fijación de precios del carbono que impulse la descarbonización industrial y al mismo tiempo salvaguarde la competitividad internacional presenta un gran dilema para los formuladores de políticas. Así, este sistema podría resultar un elemento clave de la estrategia de la UE para impulsar mayores reducciones de emisiones a nivel nacional, al mismo tiempo que incentivan la acción en las jurisdicciones rezagadas.

Además, el ajuste de carbono en frontera aplicable sobre las importaciones podría reducir el riesgo de fuga al garantizar que los productores nacionales no enfrenten un precio desigual del carbono en su mercado nacional⁷⁷⁵.

Esta investigación concluye que, impulsar la descarbonización industrial al tiempo que se mantiene la competitividad internacional en el marco del PVE sigue

⁷⁷³ ALMEIDA NEVES, S., CARDOSO MÁRQUEZ, A., & PATRÍCIO, M., «Determinants of CO₂ emissions in European Union countries: Does environmental regulation reduce environmental pollution?», en *Economic Analysis and Policy*, 68 (2020), p. 123.

⁷⁷⁴ VENMANS, F., ELLIS, J. & NACHTIGALL, D., «Carbon pricing...» *Op. Cit.* p. 1091.

⁷⁷⁵ LINARES, P. & COLLADO, N., «El impacto del ajuste en frontera al carbono sobre la competitividad industrial», en *Esade Center for Economic Policy*, 38 (2022), p. 3.

siendo un gran desafío para los responsables políticos. Una imagen completa de la competitividad industrial incluye un campo de juego equitativo a corto plazo y evitar los impactos de la competitividad a largo plazo en los rendimientos del capital y las nuevas inversiones. El ajuste de carbono en frontera puede resultar una nueva herramienta importante para abordar el riesgo de fuga de carbono y, a largo plazo, coadyuvar la transformación de un sector industrial competitivo y descarbonizado en el marco del PVE, pues establecer un precio del carbono mayor, mejora los incentivos para la reducción de las emisiones y adopción de tecnología. La naturaleza integrada y de uso intensivo de capital de los procesos de producción industrial significa que los gobiernos deberán fortalecer el apoyo a la investigación, el desarrollo y el despliegue de posibles tecnologías bajas en carbono⁷⁷⁶.

Una vez revisada la literatura empírica sobre la aplicación y creación de impuestos ambientales y su impacto en la competitividad, se puede determinar que la tributación ambiental puede incidir de forma positiva o negativa en la competitividad internacional de un país dependiendo, entre otros factores, de si se trata de un producto que se exporta intensamente por el país concreto o por la propia estructura del mercado internacional, en función de que los impuestos se puedan repercutir en el precio y por lo tanto recaigan sobre los consumidores de los países importadores.

Asimismo, se debe tener en cuenta si estas figuras impositivas reemplazan o complementan la regulación medioambiental, puesto que, si son sustitutos de la regulación indirecta, pueden mejorar la eficiencia además de la competitividad. Para que esto suceda, se debe producir una devolución de lo recaudado por estos impuestos a los agentes económicos, es decir que exista neutralidad recaudatoria⁷⁷⁷.

También se debe tener en consideración cómo se obtiene esa neutralidad recaudatoria puesto que se adopta mediante la disminución de otros impuestos como los que gravan el trabajo o el capital, la competitividad empresarial puede mejorar siempre que el reciclaje de los ingresos se realice hacia las empresas.

⁷⁷⁶ EVANS, S., MEHLING, M. A., RITZ, R. A. & SAMMON, P., «Border carbon adjustments and industrial competitiveness in a European Green Deal», en *Climate Policy*, (2020), p. 317.

⁷⁷⁷ BERNALES SORIANO, R., «La tributación medioambiental y los Objetivos de desarrollo sostenible», en *Protección del Medio Ambiente. Fiscalidad y otras medidas de desarrollo sostenible*, 2019, p. 283.

En cuanto al análisis del impacto negativo sobre la competitividad sectorial o empresarial se podría reducir con la armonización internacional del gravamen a los sectores, equiparando las condiciones al sector industrial, aunque esta no es la única medida que se puede adoptar, pues se pueden aplicar exenciones o reducciones de gravamen a sectores y productos específicos, así como la devolución de las recaudaciones a los sectores más vulnerables o aplicando el ajuste fiscal en frontera⁷⁷⁸.

La medida más utilizada hasta el momento ha sido otorgar exenciones a las empresas que usan productos contaminantes, de tal manera que se preservaba la competitividad al no estar afectados a la imposición ambiental. Esta medida ha dejado de aplicarse, o más bien, va a comenzar a dejar de utilizarse en el ámbito europeo tras la aprobación del PVE. En él se recoge el objetivo de eliminar estas exenciones teniendo en cuenta que, además de provocar pérdida de recaudación, son contrarias al principio de justicia fiscal dejando de tributar aquellos que más contaminan.

Además, es contrario al objetivo de emisiones puesto que elimina el incentivo medioambiental. En este sentido, aquellas industrias que consuman productos contaminantes que se encuentren cerca del umbral establecido para determinarlas como industria intensiva en energía que se puede beneficiar de la exención, incentiva a ésta a una mayor producción que le permita alcanzar los valores y así poder beneficiarse de la exención.

Por lo tanto, la tributación ambiental persigue la reducción tanto del consumo, como la producción de productos o procesos de producción contaminantes, y esta acción siempre va a provocar una reestructuración económica en el que tanto empresas como sectores se van a ver afectados. Este es

⁷⁷⁸ CORNEJO PÉREZ, A., «Fiscalidad medioambiental y competitividad internacional: los ajustes en frontera», en *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, (2004), p. 353.

uno de los principales motivos por los que aplicar este tipo de políticas por parte de los gobiernos no sea fácil e incluso sean impopulares⁷⁷⁹.

4.2.3. Efectos de la tributación ambiental en el impacto distributivo

Todas las políticas públicas tienen efectos distributivos y las políticas ambientales y climáticas no son una excepción. Esto no es una novedad pues aumentar el bienestar social mediante la fijación de precios o limitando la contaminación, implica que alguien tiene que pagar la factura que pueden tener efectos distributivos sustanciales, así se puso de manifiesto con la teoría de Coase que se ha mencionado anteriormente. En el caso clásico de una empresa que contamina un recurso natural que otorga beneficios no monetarios a la población local, existe un conflicto evidente entre el contaminador y la población local sobre las acciones que deben emprenderse para reducir la contaminación y quién asume los costes de la misma.

En este caso, los resultados distributivos en términos de bienestar monetario y no monetario dependerán de si el contaminador tiene derecho a contaminar o si la población tiene derecho a un medio ambiente limpio. En la mayoría de los casos prácticos, las conocidas distorsiones de las políticas, como los subsidios a los combustibles fósiles, la protección excesiva de los permisos de emisión o las exenciones de impuestos para las empresas que consumen mucha energía, ilustran cómo los esfuerzos de consenso han transferido los costes de reducción de la contaminación de los agentes contaminantes a toda la población⁷⁸⁰.

Como se ha puesto de manifiesto durante el desarrollo del trabajo, la mayoría de economistas apoyan la creación de impuestos a la contaminación y el mercado de permisos de emisiones para regular la producción de emisiones de GEI y el

⁷⁷⁹ EKINS, P., & SPECK, S., «Proposals of Environmental Fiscal Reforms and the Obstacles to their Implementation», en *Journal of Environmental Policy & Planning*, 2 (2000), pp. 107-108.

⁷⁸⁰ VONA, F., «Managing the Distributional Effects of Environmental and Climate Policies: The Narrow Path for a Triple Dividend», en *Environment Working Paper*, 188, pp. 7-8.

consumo de energía. Su preferencia por estos instrumentos frente a otros como economía de emisiones o combustible, es por el hecho de que logran la reducción de la contaminación a menor coste.

El resultado de imponer los costes de oportunidad a las emisiones contaminantes, tienden a que las políticas basadas en el mercado aumenten los precios en función de la contaminación. Dicha transmisión del coste de la contaminación a los precios de las materias primas se produce tanto en los programas de mercado de emisiones como por la creación de impuestos ambientales.

Esta subida de precios, sobre todo en lo que a energía se refiere, a su vez puede suponer minar los objetivos de igualdad, lo que plantea un compromiso entre equidad y eficiencia vital para la adopción de medidas sobre economía pública. Comúnmente se muestra que los países más pobres son los más afectados por el aumento de los precios de la energía frente a los países más ricos⁷⁸¹.

Por lo tanto, los posibles impactos desiguales en la distribución de los ingresos es la razón por la que se ha disminuido el entusiasmo por la creación de imposición ambiental, especialmente sobre la energía entre los gobiernos.

En cuanto a la distribución de las cargas fiscales sobre la energía, puede variar dentro de los grupos de ingresos en función del cambio en los patrones de transporte, y las características de las viviendas entre los distintos hogares con ingresos similares. Sin embargo, solo algunos estudios empíricos afirman la equidad horizontal dentro del grupo de ingresos de los impuestos a la energía⁷⁸².

En el momento en el que surgen las preocupaciones sobre los impactos sobre la equidad en la distribución de los ingresos derivada de la aplicación de la imposición energética, se afirma que pueden ser contrarrestadas mediante la

⁷⁸¹ PIZER, W. A. & SEXTON, S., «The Distributional Impacts of Energy Taxes», en *Review of Environmental Economics and Policy*, 13 (2019), p. 104.

⁷⁸² Para más información Véase ALONSO-EPELDE, E., RODRÍGUEZ-ZÚNIGA A., GARCÍA-MUROS, X. & GONZÁLEZ-EGUINO M., «Impacto social y distributivo de la revisión de la Directiva sobre Fiscalidad Energética en España», en *Papeles de Energía*, 19 (2022), pp. 82-84.

redistribución de los ingresos recaudados por el gobierno correspondiente derivados de dicha imposición a la contaminación.

Los ingresos mencionados, pueden reducir los costes derivados de las políticas de aplicación de dicha imposición, por lo que potencialmente las políticas ambientales generan tanto ganadores como perdedores.

Por lo tanto, la investigación sobre los impactos que pueden generar la aplicación de la imposición ambiental es muy importante, teniendo presente los objetivos ambientales a los que se encuentran comprometidos los países, desde el protocolo de Kioto al PVE.

Asimismo, el legislador en lo que a políticas de control a la contaminación se refiere, especialmente al basado en el mercado de emisiones y la imposición ambiental y los posibles efectos que pueda causar, ya sea en la distribución como en la competitividad, debe prestar especial atención al diseño de estas figuras impositivas, además de la elección del instrumento económico que mejor pueda resolver o paliar los problemas medioambientales.

En tal contexto, las políticas ambientales o, mejor, una combinación de políticas, deberían apuntar a minimizar los efectos distributivos injustos y, al mismo tiempo, reducir la contaminación al menor coste. Esto es claramente un desafío, ya que siempre hay compensaciones entre la equidad, la eficiencia y la rentabilidad en la reducción de emisiones. Además, varios factores pueden socavar la aceptabilidad de un paquete de políticas que hagan frente a estas compensaciones de la manera más eficaz. El caso reciente del movimiento de los chalecos amarillos en Francia muestra que la aceptabilidad política es mucho más compleja de lo que se habría predicho por la mera proyección de los efectos distributivos⁷⁸³.

En este caso, un pequeño aumento en los precios de la gasolina desencadenó una oposición política sustancial de una fracción significativa de la población francesa. Otro ejemplo destacado es el del argumento de la eliminación de puestos de trabajo que, si bien no hay evidencia de que las políticas ambientales conduzcan

⁷⁸³ DORBAN I., JAKOB, M., KALKUHL, M. & STECKEL, J. C., «Poverty and distributional effects of carbon pricing in low- and middleincome countries – A global comparative analysis», en *World Development*, 115 (2019), pp. 252-255.

a la destrucción neta de puestos de trabajo, el argumento se usa de manera recurrente para socavar las políticas ambientales unilaterales, también por los mismos trabajadores que experimentaron el daño de la exposición a la contaminación⁷⁸⁴.

A su vez, comprender el vínculo entre la aceptabilidad y los efectos distributivos requiere arrojar más luz sobre las diversas dimensiones a través de las cuales se producen los efectos distributivos derivados de las políticas ambientales. Por un lado, los costes económicos de tales políticas afectan a quienes trabajan en industrias contaminantes o consumen una mayor proporción de productos contaminantes. Por otro lado, los beneficios, especialmente los beneficios de salud y no comerciales, pueden acumularse de manera desproporcionada para aquellos que se vieron afectados en su mayoría por la contaminación local, y para aquellos, generalmente los pobres, que estaban más expuestos a eventos extremos afectados por el cambio climático.

Se debe tener en cuenta que, en la mayoría de los casos, la reducción de las emisiones de GEI, un contaminante global, conduce a reducciones de contaminantes locales, por lo que hay beneficios colaterales sustanciales para la salud de las políticas climáticas, especialmente para las poblaciones desfavorecidas.

Por lo tanto, los efectos distributivos pueden compensarse o amplificarse entre sí, cambiando así la cantidad de compensación requerida para aumentar el nivel de aceptabilidad política. Para complicar las cosas y el diseño de políticas, los efectos distributivos pueden ser muy grandes para los hogares con menores ingresos porque la demanda de gastos contaminantes, en relación con los problemas ambientales locales y globales, depende de otros factores, por ejemplo, la brecha urbano-rural en la disponibilidad de transporte público⁷⁸⁵.

⁷⁸⁴ Para más información Véase VONA, F., «Job losses and political acceptability of climate policies: why the ‘job-killing’ argument is so persistent and how to overturn it», en *Climate Policy*, (2018), pp. 524-532.

⁷⁸⁵ FULLERTON, D., «Six Distributional Effects of Environmental Policy», en *Nber Working Paper Series*, 16703 (2011), pp. 923-929.

Los tributos medioambientales afectan a una distribución equitativa de la renta de dos formas diferentes. En primer lugar, por su impacto directo en gastos en energía y transporte de las economías domésticas, que suponen un porcentaje superior de la renta de las familias con rentas más bajas en relación con el correspondiente a familias con rentas superiores. De ahí que se señale que los tributos medioambientales tienen, generalmente y teniendo en cuenta que dichos gastos constituyen las bases imponibles fundamentales de la fiscalidad verde, un carácter regresivo.

En segundo lugar, su impacto indirecto al suponer un gravamen sobre factores productivos que implican un aumento del precio de bienes de consumo que también afectaría en mayor grado a las familias con menores recursos cuya propensión marginal al consumo es mayor que la de las familias con mayores recursos⁷⁸⁶.

Ante este escenario de impacto sobre la equidad fiscal pueden adoptarse diversas políticas fiscales bien antes bien después de dicho impacto:

Mitigación o ex ante de la regresividad mediante el otorgamiento de exenciones o deducciones en la cuota para determinados sectores o colectivos de población especialmente vulnerables. Como modalidades de este tipo de políticas se pueden utilizar el establecimiento de un mínimo exento que, por otra parte, beneficiaría a rentas altas y bajas pero que proporcionalmente sería más ventajoso para las rentas más bajas. También se podría utilizar un sistema dual de tipos discriminando según segmentos específicos de la población, estableciendo, por ejemplo, un tipo cero para rentas más bajas. Por otra parte, este tipo de políticas iría en contra de los propios fines del tributo.

Compensación o ex post a través de subvenciones, bien directas, bien a través de devolución de otros tributos, o una reducción de los tipos marginales en otros tributos que, por otra parte, se señala que pueden ser también regresivas dado que las rentas más bajas ya tributan menos. Estas políticas de compensación son más

⁷⁸⁶ BUÑUEL GONZÁLEZ, M., «El uso de tributos con fines medioambientales en el ámbito internacional: comparación, efectividad y obstáculos», en *Tributación medioambiental; Teoría, práctica y propuestas*, Madrid, 2004, pp. 279-310.

respetuosas con los fines de los tributos medioambientales porque mantienen intactos sus incentivos, lo que no ocurre con las políticas de mitigación⁷⁸⁷.

En cuanto a las políticas ambientales basadas en el mercado, se refieren a políticas que utilizan los mercados y los precios para incentivar cambios de comportamiento que reduzcan las emisiones. Estas políticas incluyen impuestos a la contaminación que, establecen un precio por unidad de contaminación, y planes de comercio de emisiones, que limitan el número de permisos de emisión y permiten que las empresas comercialicen los permisos de emisión. Las políticas de mando y control son reglamentos y normas que exigen el uso de tecnologías específicas o límites de emisión.

Para paliar los efectos de la distribución de ingresos es necesario realizar compensaciones. En este sentido, los resultados distributivos de las políticas ambientales dependen de la capacidad de las personas con diferentes niveles de ingresos para adaptarse a la política captando la mayor parte de los beneficios del mercado. Estos ajustes tardan en surgir, ya que suponen inversiones iniciales, por ejemplo, nuevas habilidades o nuevos equipos de capital, antes de que se recojan todas las ganancias. Por ejemplo, los hogares pueden reducir el contenido de carbono de su cesta de consumo comprando electrodomésticos eficientes energéticamente. Las restricciones para realizar estos ajustes pueden diferir según los ingresos o las preferencias heterogéneas.

En este sentido, otras políticas que, típicamente complementan las ambientales, pueden facilitar los procesos de ajuste. Nos referimos a estas políticas como esquemas de compensación que ingresan al típico paquete de políticas verdes diseñado para asegurar un triple dividendo en términos de efectividad ambiental, eficiencia económica y equidad⁷⁸⁸.

Por lo tanto, en caso de que los impuestos ambientales, en concreto sobre la energía causen impacto distributivo indeseable entre los grupos de acceso se pueden actuar de tres formas, en primer lugar, aceptar los impactos distributivos,

⁷⁸⁷ Cf. BERNALES SORIANO, R., «La tributación medioambiental...» *Op. Cit.* pp. 281-282.

⁷⁸⁸ VONA, F., «Managing the Distributional Effects of ...» *Op. Cit.* pp. 32-33.

esto se produce en aquellos casos en los que el tributo ambiental causa leves desequilibrios que no justifican las consideraciones de eficiencia fundamentales.

En segundo lugar, y si finalmente se quiere abordar los problemas que se derivan de la distribución, se puede elegir otras políticas impositivas, pudiéndose promover políticas específicas en las materias que crean dicho desequilibrio en la distribución como puede ser el establecimiento de figuras impositivas sobre combustibles que afectan en mayor medida a las economías más reducidas.

En tercer lugar, hacer uso de los ingresos fiscales para ajustar los desequilibrios en la distribución, pues los impuestos ambientales, y especialmente sobre la energía, generan ingresos que los gobiernos pueden usar para cumplir objetivos, así como neutralizar los impactos distributivos del propio impuesto⁷⁸⁹.

Por lo tanto, tanto los impuestos sobre la energía como los programas de permiso de emisiones que limitan las emisiones de CO₂ tienen efectos en el desequilibrio de la distribución entre los diferentes grupos de ingresos. La redistribución de la misma, es objeto de debate y factor a tener en cuenta a la hora de adoptar este tipo de figuras impositivas.

De lo revisado hasta el momento se puede determinar que los efectos directos de los impuestos ambientales, y concretamente los que recaen sobre la energía, no tienen por qué tener necesariamente un efecto regresivo. Pues en el caso del impuesto sobre el combustible en países más pobre refleja la progresividad de los mismos. Además, la creencia de que los impactos en la carga serán mayores en los hogares con economías más reducidas que sobre las economías más sólidas, no siempre se cumple.

Por lo tanto, los impactos distributivos de la imposición a la energía, que como se ha mencionado con anterioridad es dentro de la imposición ambiental la que más peso tiene, depende de varios factores, puesto que este tipo de imposición será regresivo en función de qué mercancía grave.

⁷⁸⁹ En este sentido, se ha realizado estudios concretamente en materia de imposición energética que en función del uso de su recaudación evita los desequilibrios distributivos véase METCALF, G. E., «Market-based policy options to control US greenhouse gas emissions», en *Journal of Economic Perspectives*, 2, pp. 10-11; MATHUR, A., & MORRIS A. C., «Distributional effects of a carbon tax in broader U.S. fiscal reform», en *Energy Policy*, 66 (2014), pp. 326-334.

Esto es visible principalmente en lo regresivos que son los impuestos a la electricidad frente a los impuestos a la gasolina que son menos regresivos, e incluso pueden ser progresivos en algunos entornos y rasgos de ingresos específicos.

También se debe tener en cuenta el nivel general de desarrollo económico del país en el que se aplica el impuesto. En este sentido, los impuestos sobre la energía y, específicamente sobre la gasolina, tienden a ser progresivos en los países menos desarrollados porque los hogares con economías más reducidas pueden no tener acceso a viviendas electrificadas o a automóviles propios o incluso al transporte público.

Además, para determinar los impactos distributivos de un tributo sobre la energía es necesario tener presente el clima del lugar de aplicación, en general las características culturales, las características de las infraestructuras o el sistema de transporte. Esta es la razón por la que la regresividad de un impuesto energético, especialmente sobre la gasolina, varía en los países con ingresos altos como pueden ser Estados Unidos o Reino Unido⁷⁹⁰.

Esto supone que no necesariamente la aplicación los impuestos a la energía que causan impactos regresivos sea motivo de preocupación política. Sin embargo, en algunos entornos los gastos directos que se generan en determinados productos energéticos, solo representan una parte de los ingresos del presupuesto de los hogares. De esta manera, se limita la magnitud de los efectos distributivos causados por estas figuras impositivas sobre la energía y, por ende, las pérdidas que causa a los hogares con economías más reducidas que se ven afectadas negativamente por la aplicación de las mismas.

A diferencia de otras formas de regulación, los impuestos a la energía generan ingresos que se pueden utilizar para lograr objetivos de distribución entre los grupos de ingresos. Esto significa que incluso en entornos donde los impuestos a la energía impondrían una carga mayor a las economías más reducidas, los

⁷⁹⁰ TOMÁS, M., LÓPEZ, L. A. & MONSALVE, F., «Carbon footprint, municipality size and rurality in Spain: inequality and carbon taxation», en *Journal of Cleaner Production*, 266 (2020), p. 121798.

legisladores podrían diseñar una serie de transferencias o cambios a otros impuestos para no causar daño a las poblaciones de bajos ingresos, al menos en promedio, o favorecer la aprobación de una reforma tributaria proporcional o neutral a las distribuciones, o aumentar la progresividad de los programas de impuestos y transferencias del gobierno. Sin embargo, los gobiernos a menudo enfrentan una disyuntiva entre lograr la progresividad y lograr la máxima eficiencia a medida que reciclan los ingresos. Usar los ingresos del impuesto a la energía para reducir los impuestos existentes que tienen el mayor potencial aumentar el bienestar generalmente conduce a resultados menos progresivos⁷⁹¹.

La variación en las proporciones del gasto energético suele ser mayor dentro de los grupos de ingresos que entre ellos. Esta variación entre clases, tiende a ser mayor para los hogares más pobres. Además, esta variación entre hogares con ingresos similares se deriva de diferencias en climas, geografía, entorno construido y características y comportamientos de los hogares.

Algunos comportamientos se pueden cambiar fácilmente para evitar cargas impositivas más altas, pero otros actos son más complicados de cambiar a corto plazo. Por un lado, esto apunta a un potencial para aquellos sectores que se ven afectados negativamente por los impuestos a la energía para movilizarse en contra de la aplicación de estas políticas de imposición medioambiental⁷⁹².

En este contexto, los formuladores de políticas están preocupados por la variación significativa en el efecto que pueden causar los impuestos a la energía dentro de los diferentes grupos de ingresos, efectos que a su vez pueden ser difíciles de abordar. La compensación podría vincularse al uso histórico de energía o indicadores como la ubicación. Sin embargo, tales enfoques pueden ser imperfectos o poco prácticos. En estos casos, puede ser necesaria una regulación más costosa, es decir, menos eficiente para que se comience a reemplazar o reducir los impuestos a la energía. Además, los gobiernos también pueden querer considerar la introducción de impuestos a la energía de manera más gradual para brindar a los

⁷⁹¹ GAGO RODRÍGUEZ, A., «Impuestos sobre la electricidad y la energía: una oportunidad para la consolidación fiscal», en *La fiscalidad del sector eléctrico*, Valencia 2017, pp. 27-29.

⁷⁹² ANTÓN ANTÓN, Á., «La fiscalidad energética en el contexto del Pacto Verde Europeo», en *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 8 (2022), pp. 185-186.

hogares más perjudicados por los impuestos, opciones más baratas para reducir su consumo.

En resumen, las preocupaciones distributivas tradicionales sobre los impuestos a la energía que afectan de manera desproporcionada a los pobres, no tienen por qué ser una razón para evitar tales impuestos y/o elegir otras formas de regulación. El diseño de la política tributaria puede abordar las preocupaciones reales o percibidas sobre los impactos entre los grupos de ingresos. Sin embargo, los impuestos a la energía conducen a resultados significativamente diferentes entre los hogares dentro de los grupos de ingresos que no pueden abordarse tan fácilmente, lo que puede argumentar a favor de implementar impuestos a la energía más bajos u otras políticas no tributarias⁷⁹³.

4.3. LA REFORMA FISCAL VERDE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

Respecto al enfoque sobre la reforma fiscal pendiente en España, al hilo de las orientaciones actuales de la economía circular, se debe reseñar que existe un problema de sostenibilidad a nivel global.

El escenario actual con la crisis de las finanzas públicas derivadas de la crisis sanitaria de la Covid-19, ha acelerado la discusión de todos los gobiernos en el sentido de cómo aumentar los ingresos fiscales en un entorno económico totalmente recesivo. En este sentido el enfoque de las recomendaciones de los organismos internacionales ha sido unánime continuando una misma senda apoyando el instrumento económico de la tributación ambiental y de procurar establecer este tipo de tributación como guía de la recuperación económica.

Entre los organismos internacionales la ONU ha puesto de manifiesto la necesidad de alinear la acción climática con la recuperación de la pandemia, además se ha valorado si es este el mejor momento para aumentar las tasas

⁷⁹³ Ibidem, p. 188.

ambientales y los pagos por servicios ambientales. Así mismo, la OCDE ha señalado la necesidad de subir los impuestos verdes junto con los gravámenes sobre la propiedad y las ganancias de capital para financiar la recuperación, así lo pone de manifiesto en el informe denominado Tax Policy for 2020⁷⁹⁴.

Por lo tanto, queda claro por las manifestaciones recogidas hasta el momento, que existe un posicionamiento claro por parte de los organismos internacionales, y que España tiene pendiente desde hace ya bastantes años, que no es otra que la esperada RFV. Esta reforma, como se ha recogido anteriormente, entre otras instituciones, es la UE la que la recomienda y solicita que se aumenten los ingresos procedentes de la tributación ambiental puesto que en la actualidad la recaudación en España en materia de imposición ambiental se encuentra por debajo de la media europea. Además, desde la OCDE, se ha manifestado la necesidad de reformar los impuestos sobre la energía y el transporte, así como la de crear nuevas figuras tributarias de carácter ambiental⁷⁹⁵.

Respecto a los datos de noviembre de 2020 del Instituto Nacional de Estadística, en adelante INE, arrojan información importante en cuanto a la recaudación de los impuestos ambientales en España. En este sentido, la actual tendencia a reducir la recaudación, no se trata de una disminución muy destacable teniendo en cuenta los datos recogidos del 2018 el decrecimiento ha sido de un 0,1%. Pero si se puede afirmar que se ha producido un leve decrecimiento que no se ha recuperado, dato que, por otra parte, tampoco es muy significativo teniendo en cuenta el peso de los tributos ambientales dentro del sistema fiscal español ya que no alcanza ni el 8% del total de ingresos fiscales⁷⁹⁶.

Por lo tanto, desde el punto de vista recaudatorio y teniendo en cuenta la información recogida por Eurostat, España se encuentra por debajo de la media

⁷⁹⁴ SHAHZAD, U., «Environmental taxes, energy consumption, and environmental quality: Theoretical survey with policy implications», en *Environmental Science and Pollution Research*, 27 (2020), pp. 24848-24854.

⁷⁹⁵ OCDE «Tax Policy Reforms 2020. The role of tax systems in responding to responding to COVID-19», 2020, p. 5.

⁷⁹⁶ INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA https://www.ine.es/prensa/cma_2020_ia.pdf Consultado el día 03 enero de 2022.

europea en recaudación derivada de la fiscalidad ambiental, en concreto la presión fiscal ambiental.

Incluso el FMI ha tratado la cuestión de la fiscalidad ambiental y han lanzado propuestas sobre imposición de gases efecto invernadero que graven las emisiones de CO₂. En noviembre de 2021, el FMI comunicó a España que no era momento de realizar una subida de imposición ambiental hasta no alcanzar la recuperación económica post pandemia puesto que esta imposición ambiental podría afectar a los sectores más desfavorecidos. Por lo tanto, se debe condicionar la RFV a la salida de la crisis tal como se indica por parte de los organismos internacionales.

En cuanto a los impactos que han generado las estrategias de la economía circular en el modelo y el diseño de los instrumentos de tributación ambiental, hay que poner en conocimiento que la tributación en su conjunto, se está viendo como una de las principales figuras o instrumentos de sensibilización de cara a la introducción en las políticas públicas entre las estrategias de economía circular. Es más, dentro de los 3 ejes transversales que se incluyen en las estrategias de economía circular, es decir, la sensibilización, la innovación y competitividad y el empleo y formación, no cabe duda que dentro del primero se encuentran los tributos ambientales como instrumentos principales a aplicar. Además, la actuación responsable de empresas y consumidores en el ciclo de vida de los productos o servicios puede suponer potenciar, de una manera clara, la economía circular, ahora bien, a la hora de diseñar dichos instrumentos de carácter fiscal, también se debe tener en cuenta que el impacto de las estrategias de economía circular se da sobre todo a la hora de la necesidad prioritaria y en un momento previo a la aprobación de determinadas medidas de carácter fiscal.

Según lo establecido por el INE las Cuentas ambientales del año 2020 muestran una recaudación de 19.750 millones de euros, lo que supone un 10,3%

menos que el año anterior. Esto supone, que los impuestos ambientales respecto del total de impuesto de la economía española suponen el 7,7%⁷⁹⁷.

En primer lugar, el impacto tiene clara evidencia en la necesidad de calificar y adaptar las categorías no tributarias, a figuras fiscales y a sus principios inspiradores, con el objetivo de evitar disfunciones en materias jurídicas. En segundo lugar, existe la necesidad de adecuar las iniciativas de economía circular en materia fiscal al nuevo escenario económico, es decir, en materia de imposición indirecta a la hora de incluir ajustes normativos en materia fiscal como, por ejemplo, el incluido sobre el régimen de bienes usados, o la valoración energética de determinados productos que no se contemplan dentro de la categoría de actividades económicas o determinados sectores como energías alternativas. Por lo tanto, el enfoque ante las estrategias de economía circular es a largo plazo.

Además, es necesario alertar sobre la importancia de evitar una excesiva dimensión al papel adjudicado a la fiscalidad ambiental. Desde esta perspectiva, la economía circular contribuye a la sostenibilidad y a alcanzar los objetivos ambientales, económicos y sociales, aunque esta última se duda su conexión con los objetivos sociales de la economía circular, de manera que la fiscalidad ambiental se encuentra en el disparadero de la conciencia pública impulsando esas estrategias de la economía circular⁷⁹⁸.

No obstante, la incidencia o el impacto de estas estrategias de economía circular deben asentarse sobre cuál ha de ser el enfoque prioritario que se debe establecer por parte del legislador tributario a la hora de configurar y diseñar las figuras en el ámbito tributario ambiental. Por lo tanto, en primer lugar, se debe establecer una preferencia por la actuación en origen o fuente del impacto ambiental, siempre que se quiera que el tributo ambiental sea lo más circular o lo más orientado a la economía circular posible. Con esto no se quiere dar a entender que el resto no sea tributación ambiental, pero sí que se encuentra más alejada de la economía circular. En segundo lugar, se trata de incentivar modelos de producción y de consumo sostenibles, por tanto, el diseño de productos eficientes

⁷⁹⁷ PATÓN GARCÍA, G., «Hacia la transición ecológica conducida por la fiscalidad indirecta ambiental. Enfoques actuales», en *Desafíos fiscales en un mundo post-Covid: valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional*, Valencia 2022, p. 525.

⁷⁹⁸ *Ibidem*, p. 537.

y duraderos desde una perspectiva de vida útil, por lo que en este caso también deben de tenerse en cuenta los incentivos de carácter fiscal⁷⁹⁹.

Por lo que, el enfoque de gravamen debería orientarse hacia los recursos no sostenibles, y provocar un estándar de contención relevante en conductas con impactos ambientales nocivos, y, además, provocar una reutilización y plantearse nuevos procesos de producción de cara a la sostenibilidad ambiental que se pretende alcanzar con estas estrategias de economía circular⁸⁰⁰.

En lo que respecta al ámbito de la fiscalidad ambiental, existe cierta vocación de generalidad y permanencia a la hora de asentarse como una real reforma fiscal verde en España y de la que aún se carece, por ello es por lo que se está recurriendo a las estrategias de economía circular para constituir una fiscalidad ambiental de carácter estable, que si no se llega a alcanzar será más complicado cumplir con los objetivos en cuanto a la remodelación de los modelos de producción y procesos sostenibles.

Por otra parte, se debe salvaguardar la coherencia interna del sistema fiscal en el uso de la multiplicidad actual de figuras impositivas, de esta afirmación se abre un debate que ya hace tiempo se planteó y es la necesidad de la armonización a nivel autonómico, puesto que es manifiesto que la tributación ambiental recoge una serie de medidas de carácter fragmentario y limitado, así como lo expuesto en el programa de estabilidad del Consejo Europeo de 2013, que afirmaba la necesidad de coordinación y de un mínimo homogeneidad en el ámbito de la fiscalidad ambiental puesto que en otros casos se aumentan los costes indirectos para los

⁷⁹⁹PATÓN GARCÍA, G., «Impulso a la estrategia de economía circular mediante la imposición sobre plásticos», en *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la justicia fiscal*, 2021, pp. 289-290; PATÓN GARCÍA G., «Desafíos para la fiscalidad en la transición hacia una economía circular», en *Economía circular y responsabilidad social*, 2021, pp. 167-172.

⁸⁰⁰ PATÓN GARCÍA, G. & SALASSA BOIX, R., *Tendencias actuales en economía circular: Instrumentos financieros y tributarios*, Pamplona 2021, p. 79.

contribuyentes y por tanto es inadecuado crear mayor gravamen a los escasos sujetos pasivos afectados por la tributación ambiental⁸⁰¹.

Por lo tanto, la reforma fiscal verde es inexcusable de imposición a nivel periférico desde este nuevo punto de vista de la economía circular que debería apoyarse en la versatilidad del principio quien contamina paga y deberían ir relacionados a los impactos ambientales más relevantes sin agotar opciones⁸⁰².

En definitiva, se traduce en racionalizar y simplificar tributos y sistematizar y coordinar todo el panorama impositivo que tenemos en nuestro país y que quizá en algún momento se pueda por fin llevar a cabo una reforma fiscal verde firme.

Cuando se trata de actuar, el medio ambiente con instrumentos fiscales el principal obstáculo con el que se encuentra la UE es la regla de la unanimidad para la adopción de normas en materia comunitaria.

Como ya se ha mencionado, la fiscalidad ambiental es una herramienta clave para cambiar conductas nocivas por su impacto en los precios. Es precisamente este el motivo por el que la fiscalidad medioambiental y en concreto la fiscalidad de la energía las que han protagonizado desde la década de los noventa del siglo pasado, reformas fiscales verdes abanderadas por los países nórdicos basadas todas estas reformas en un importante y potente impuesto a la energía.

Esta fiscalidad ambiental, no sólo responde a la aplicación del principio quien contamina paga, sino que también posibilita generar nuevos recursos financieros públicos desde lo que se conoce como la teoría del doble dividendo⁸⁰³.

Es importante tener claro que la fiscalidad es una competencia que sigue en manos de los EM, siendo una de las pocas políticas no atribuidas a la UE, de manera que gracias a las directivas de armonización fiscal y a la acción del tribunal de

⁸⁰¹ VAQUERA GARCÍA, A., «La tributación de los envases de plástico no reutilizables. La relación entre la protección ambiental en la Constitución española de 1978, la economía circular y la fiscalidad», en *Revista jurídica de la Universidad de León*, 8 (2021), pp. 241-250.

⁸⁰² SASTRE SANZ, S., «Instrumentos fiscales para una economía circular en España», en *Documentos de trabajo*, 10 (2019), pp. 29 y ss.

⁸⁰³ ESTEVE PARDO, J., *Derecho del medio ambiente*, Madrid 2022, p. 255. Para más información véase, KLEIN F. & VAN DEN BERGH, J., «The employment double dividend of environmental tax reforms: exploring the role of agent behaviour and social interaction», en *Journal of Environmental Economics and Policy*, (2020), pp. 189-213.

justicia de la UE con sus sentencias interpretativas de las mismas, pero también con sus sentencias en el ámbito de las libertades igualdad de trato y ayudas de Estado se están promoviendo cambios en los sistemas fiscales de los EM también en cuanto al medio ambiente y energía.

Concretamente, en lo que atañe al medio ambiente la directiva de imposición a la energía adoptada en el año 2003, supuso un gran paso consiguiendo establecer en el área de la unión un nivel mínimo de imposición para el uso de productos como la electricidad, hidrocarburos o carbón. El problema radica en que dicha directiva se ha quedado obsoleta y se han encontrado fallos en su diseño tales como que la imposición mínima no se fija según la capacidad contaminante o energética del producto, sino en función del volumen utilizado. Además, la directiva favorece el uso de fuentes contaminantes como el carbón, traduciéndose esto en que no se promueve verdaderamente una mejora ambiental. Por lo tanto, es fácil comprender que una de las prioridades de la agenda de la Comisión sea la revisión de esta directiva, en primer lugar, sobre el cambio de la regla de la unanimidad y, en segundo lugar, el establecimiento de ajustes fiscales medioambientales en frontera⁸⁰⁴.

La crisis económica tras la pandemia de la Covid-19, ha cambiado las políticas fiscales puesto que se necesitan más recursos para financiar la sanidad y la recuperación económica, así como por el aumento de los niveles de endeudamiento, pero a día de hoy se vuelve a hablar de impuestos e incentivos fiscales para lo verde y digital.

Respecto a las cuestiones políticas de gastos fiscales, es cierta la predisposición de la UE a promover inversiones en el medio ambiente, además es algo lógico teniendo en cuenta que se deben cumplir con los compromisos internacionales como el protocolo de Kioto o el acuerdo de París. En este sentido,

⁸⁰⁴ SANAHUJA, J. A., «Pacto Verde Europeo: el giro ambiental de un acto global», en *Anuario CEIPAZ 2020-2021*, (2021), pp. 69-70.

los fondos europeos han ayudado desde hace años al cambio de paradigma por ejemplo con el vigente programa LIFE⁸⁰⁵.

Además, con la celebración de la COP 25 y como parte de la estrategia para aplicar la agenda 2030 y los ODS de las naciones unidas, la Comisión presentó el PVE, estableciendo la hoja de ruta de las políticas y medidas para dotar a la UE y a sus ciudadanos de una economía sostenible.

Como se ha mencionado anteriormente, el Pacto Verde se basa en considerar como una oportunidad los retos climáticos en todos los ámbitos de las distintas políticas para lograr lo que se determina como transición justa e integradora. Por la parte que corresponde es necesario dar importancia a la dimensión financiera que, junto el pacto verde reorientará el control del gasto público del semestre europeo de coordinación económica de los distintos EM, para asegurar la mencionada transición económica verde⁸⁰⁶.

Si bien es cierto que esta era la situación en diciembre de 2019, ¿Qué impacto ha tenido la crisis económica derivada de la COVID-19?, pues por una parte ha favorecido que se han aceleraran las tendencias a apoyar inversiones verdes y que se han fijado los mecanismos financieros para poderlas acometer, pero, por otra parte, se corre el riesgo de que algunas ayudas se destinen a proyectos perjudiciales al medio ambiente como se advierte en el informe de la OCDE⁸⁰⁷.

La fiscalidad, pese a su mala fama es una herramienta fundamental y un vector esencial para transformar el sector de la energía hacia ese objetivo de la descarbonización.

Como se ha puesto de manifiesto, Europa es líder en esta etiqueta de más ambición, así se estableció en la COP 25 y con la presentación del PVE, y como no puede ser de otra manera, este liderazgo se ha convertido y plasmado en normativa.

⁸⁰⁵ <https://www.miteco.gob.es/es/ministerio/servicios/ayudas-subvenciones/programa-life/que-es-life/>

⁸⁰⁶ SANAHUJA, J. A., «Pacto Verde Europeo...» *Op. Cit.* p. 71.

⁸⁰⁷ OCDE, «Economic Outlook, Interim Report. Coronavirus (COVID-19): Living with uncertainty», 2020. https://read.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-economic-outlook/volume-2020/issue-1_34ffc900-en#page3

Aunque el tema que nos ocupa es la fiscalidad medioambiental es necesario revisar el aspecto regulatorio puesto que sin él la fiscalidad sería un fracaso, por lo tanto, es un complemento o, dicho de otro modo, un instrumento económico necesario para que la regulación sea efectiva y puedan favorecer a la transformación de la sociedad y la economía.

En cuanto a la reforma fiscal o reforma fiscal verde es un elemento clave para lanzar la señal correcta a los mercados, a los precios y a los operadores jurídicos del sistema porque se necesita también una transparencia que actualmente se demanda tanto, especialmente en el sector de la energía o el sector eléctrico y de las redes eléctricas de las que se necesita transparencia y seguridad jurídica.

Para su alcance, el instrumento fiscal, si bien es cierto que no es una herramienta muy flexible como otros instrumentos de mercado, si es una herramienta mucho más transparente que otros instrumentos regulatorios, por lo tanto, si se mezcla el plano fiscal con el plano regulatorio con la complejidad del mundo de la energía y las redes eléctricas, se muestra un panorama muy complejo donde la fiscalidad y en concreto la fiscalidad verde puede contribuir a alcanzar estas metas tan ambiciosas relacionadas con el medio ambiente e incluso la salud, porque no se debe olvidar que ambos son derechos recogidos por la CE⁸⁰⁸.

Además, la fiscalidad ambiental es una herramienta para hacer efectivo el principio quien contamina paga que, si bien no está recogido de forma explícita en la CE, si se encuentra recogido en el TFUE y en uno de los últimos informes especiales del TCE, que llama a la Comisión a la falta de regulación y puesta en práctica efectiva del principio quien contamina paga. Los argumentos que recoge el informe del Tribunal de Cuentas son perfectamente aplicables a las políticas adoptadas y el entorno regulatorio nacional⁸⁰⁹.

⁸⁰⁸ LABANDEIRA, X., LABEAGA, J. M., & LÓPEZ-OTERO, X., «Cambio climático, Fiscalidad y Compensaciones distributivas», en *Economics for energy*, 2 (2022), pp. 1-4.

⁸⁰⁹ BANCO DE ESPAÑA «El semestre europeo 2020 y las recomendaciones específicas para España» en *Notas Económicas. Boletín Económico*, 3 2020, p. 2-15.

Lo que se entiende es que el principio quien contamina paga debe ser un principio básico para inspirar tanto los planes como las técnicas e instrumentos que permitan alcanzar la transición que se ha etiquetado como verde, digital y justa.

4.3.1. Propuesta de reforma fiscal del Libro blanco sobre la reforma del sistema fiscal español

Dentro de los planes estratégicos nacionales como el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima o el plan de recuperación, la reforma fiscal se ha considerado una prioridad junto con la ley del cambio climático y transición ecológica que, ya se encuentra aprobada, junto con la futura ley de movilidad sostenible. Es importante resaltarlo puesto que la Comisión Europea y los fondos europeos de recuperación denominados Next-generation, el plan del semestre europeo y los planes de financiación hacen depender esa financiación que, ahora mismo se explicitan los Proyectos estratégicos para la recuperación y transformación económica⁸¹⁰ en el cumplimiento de sus hitos y se van a vigilar muy de cerca si finalmente se van a desarrollar esas medidas de fiscalidad y reforma fiscal u otros de los compromisos que están en los planes⁸¹¹.

En lo que respecta al contenido del libro blanco para la reforma fiscal, se presentó en marzo de 2022 y contiene 19 propuestas en materia de fiscalidad medioambiental. El libro se encargó a un comité de expertos por la resolución de la

⁸¹⁰ Los Proyectos estratégicos para la recuperación y transformación económica son proyectos de carácter estratégico con gran capacidad de arrastre para el crecimiento económico, el empleo y la competitividad de la economía española, con un alto componente de colaboración público privada y transversales a las diferentes administraciones. Son una nueva figura, con vocación de permanencia, concebida como un mecanismo de impulso y coordinación de proyectos muy prioritarios, especialmente complejos o en los que exista un claro fallo de mercado, externalidades importantes o una insuficiente iniciativa o capacidad de inversión por parte del sector privado. Su objetivo es contribuir a una gestión ágil y eficiente de los fondos y reforzar aquellos proyectos que contribuyan claramente a la transformación de la economía española.

⁸¹¹ VV.AA. GONZÁLEZ-EUGENIO M., «Análisis de impacto del plan nacional integrado de energía y clima (PNIEC) 2021-2030 de España», en *Papeles de Economía Española*, 163 (2020), pp. 9-22.

subsecretaría de hacienda y se manifestó la necesidad de hacer un especial estudio sobre la fiscalidad ambiental, por esta razón se le dedica el capítulo segundo del libro blanco sobre la reforma fiscal.

En este capítulo segundo, se recoge la importancia sistémica de la fiscalidad verde o fiscalidad medioambiental en el conjunto del sistema fiscal porque prácticamente cada vez que se ha hablado de fiscalidad ambiental se ha interpretado como una subida de impuestos, y por lo tanto, se consideró necesario explicar lo que hay que hacer, es decir, una labor didáctica que engloba desde el principio constitucional de que la tributación no sólo vale para financiar el gasto público sino también para corregir externalidades negativas, es decir, los impuestos como instrumento extrafiscal. Además, este capítulo dedicado a la fiscalidad ambiental, recoge el diagnóstico de la situación actual sobre la base de informes previos, puesto que no es el primer informe que se realiza para superar los problemas de diseño de la reforma fiscal⁸¹².

El diseño actual es muy insuficiente tanto cualitativa como cuantitativamente, puesto que está configurado por una gran diversidad de figuras tributarias y no tributarias, es decir otros componentes de pago que deben hacer los ciudadanos porque así lo exige la ley, sin tener la categoría de tributo.

No obstante, en ambos casos el sistema debe estar inspirado por el principio quien contamina paga, pero lo que se deriva del diagnóstico realizado para el libro blanco, refleja que no contribuye eficazmente a esta transformación que se quiere alcanzar, ni siquiera que contribuya a lograr los compromisos que se encuentran recogidos en los cuadros estratégicos europeos y españoles, incluso los recogidos en la propia ley europea del clima⁸¹³.

Por lo tanto, el diagnóstico es que el peso de la fiscalidad medioambiental en España es insuficiente y así se reclaman por parte de distintas instituciones internacionales y su regulación es compleja y sistemática con deficiencias y gran

⁸¹² COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro blanco sobre la reforma tributaria*, Madrid 2022, p. 207.

⁸¹³ *Ibidem*, pp. 216-219.

dispersión de figuras de tributos propios autonómicos medioambientales con distinto peso y de manera no coordinada, circunstancia que se muestra como un verdadero problema.

Además del diagnóstico, el segundo capítulo dedicado a la imposición ambiental incluye una serie de directrices y pautas que debe seguir la reforma fiscal medioambiental y que se pasa a enumerar:

-Racionalidad medioambiental, es decir, todos los que contaminan y están en situación comparable deberían contribuir a la internalización de las externalidades negativas y a los costes de la transición energética.

-Coordinar el instrumento fiscal con la regulación. Para ello no es suficiente con que se tenga en cuenta la regulación que se ha descrito sino la regulación que se encuentra en tramitación parlamentaria y la regulación europea, concretamente el paquete de acciones 55 del pacto verde presentada por la Comisión en julio de 2021 con la que se van a revisar todas las piezas regulatorias y se van a incluir nuevas como por ejemplo el ajuste fiscal en frontera.

En este contexto se cuestiona cuál es el papel de la fiscalidad en esta combinación de hitos, leyes y estrategias. La respuesta es sencilla, apoyar a todos y cada uno de ellos. Su papel no puede ser el de aumentar los impuestos, siendo conscientes de que algunos si tienen que subir y otros tendrán que bajar. En el libro blanco se realizan comparativas con informes previos, así como simulaciones sobre la aplicación de estas figuras impositivas gracias a la participación de los economistas que pertenecen al comité de expertos⁸¹⁴.

En estas simulaciones se muestra cómo va a cambiar las 19 propuestas recogidas en el informe respecto a la mejora medioambiental y en cuanto a la recaudación. Dentro de las propuestas habrán impuestos que bajen, como es el caso de las propuestas sobre electricidad para disminuir el peso recaudatorio de estos impuestos y subirán otros como los productos petrolíferos, gasolina y gasoil.

España se encuentra muy por debajo de lo establecido por la Directiva comunitaria, que como ya se ha mencionado con anterioridad, será revisada en virtud de lo establecido en el PVE, puesto que se ha quedado obsoleta y manda una

⁸¹⁴ FUNCAS, «Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria», en *Papeles de Energía*, 18 (2022), p. 36.

señal equivocada a los mercados. Esto sucede básicamente porque se trata porque la directiva fue adoptada en el año 2003 con el objetivo de eliminar las distorsiones al mercado interior, pero no tenía entre sus objetivos contribuir a la transición energética.

Partiendo de que la soberanía fiscal reside en los EM, como se ha manifestado en el estudio de la política ambiental europea y, por lo tanto, se requiere de unanimidad para aprobar la propuesta de revisión que se ha realizado de la Directiva mencionada, puede suponer que, de nuevo, como ya ha ocurrido en otras ocasiones anteriores, no se cumpla con dicho requisito y las modificaciones no se lleguen a producir.

-Efectividad. Si bien ya se ha mencionado la importancia de diseñar un correcto marco regulatorio y teniendo en cuenta que existen muchos obstáculos administrativos, es importante que la Administración pueda contribuir eficaz y rápidamente a que esas leyes bien diseñadas puedan hacerse efectivas.

Por último, es necesario determinar cuáles son las áreas prioritarias de actuación, pues es evidente que no se puede cambiar la energía de la noche a la mañana ni se puede transformar la fiscalidad en un día⁸¹⁵.

De las propuestas recogidas en el libro blanco para la reforma fiscal, hay 10 directrices que pretenden, en primer lugar, dar efectividad al principio quien contamina paga, con lo que se pretende establecer neutralidad entre los contaminadores y una aplicación extensa y uniforme, sin exenciones y rebajas fiscales que se venían aplicando de forma habitual, pues serían contrarias al alcance de los objetivos que se pretenden conseguir.

En segundo lugar, la contribución de la fiscalidad a los retos del medio ambiente, cambio climático y economía circular, se deben incorporar a planes y a leyes.

En tercer lugar, coordinar los instrumentos fiscales con regulación, así como con los instrumentos de mercado tanto generales como sectoriales, siguiendo lo

⁸¹⁵ RUIZ ALMENDRAL, V., «Una reforma tributaria para España», en *Tribuna abierta Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 58 (2022), p. 12.

establecido en el paquete de 55 medidas del PVE. En este sentido, tanto la fiscalidad como el mercado de emisiones tienen que venir de la mano, pues en contrario, se puede producir de un lado el encarecimiento de uno de los dos, y por otro el abaratamiento del otro, provocando un desequilibrio para los consumidores de electricidad y ciudadanos⁸¹⁶.

En cuarto lugar, la integración de la fiscalidad medioambiental con finalidad recaudatoria, es necesario puesto que la fiscalidad tiene que lanzar la señal de incentivo, que en muchas ocasiones merece la pena que se reflejen en impuestos como el impuesto sobre sociedades o en el impuesto sobre la renta, si es más eficiente técnicamente en diseño.

En quinto lugar, es fundamental coordinar los niveles competenciales y de gobernanza.

En sexto lugar, es importante determinar las áreas prioritarias clave, es lógico que para poder realizar una reforma fiscal se haga progresivamente. Por ello, la esencia de la propuesta del libro blanco es una especie de catálogo de soluciones técnicas en las que se recogen los pros y contras de cada una de las propuestas, pero que finalmente serán los políticos los que decidan qué y cuando aplicarlas. Pero teniendo en cuenta la situación actual, y en aras de iniciar esta reforma fiscal verde, si sería una prioridad la energía y el transporte.

En séptimo lugar, el gradualismo, es decir, se debe permitir tanto a la ciudadanía como a los sectores afectados que se vayan acoplando a los cambios normativos en materia fiscal.

En octavo lugar, los paquetes compensatorios, pero no de forma generalizada, sino para el público vulnerable que realmente lo necesite para modificar el patrón de conducta a cambio de inversiones y a los sectores en riesgo de fuga de carbono y en riesgo de competitividad y que será necesario prestar ayuda para la transición.

En noveno lugar, tener en cuenta las reformas de derecho comparado, es decir, tener presente las experiencias positivas y las negativas como por ejemplo el impuesto a los fertilizantes que se ha eliminado en los países nórdicos u otros

⁸¹⁶ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro blanco sobre la reforma...* Op. Cit. p. 313.

impuestos que sí han funcionado. Por lo tanto, es importante hacer un estudio de viabilidad *ex ante* y *ex post*, pues quizá se caiga en el error de exportar modelos que no son apropiados para el sistema fiscal español. Además, se debe realizar una visión a largo plazo, por lo que no sólo se debe solucionar lo que no ha funcionado en el pasado, sino que se debe proyectar hacia las metas puestas en el año 2050 de ser un continente climáticamente neutro⁸¹⁷.

En décimo y último lugar, es clave tener en cuenta el marco jurídico de la UE puesto que se tiene que cumplir con la normativa establecida desde la Unión. En el caso español desafortunadamente lleva una trayectoria amplia de condenas por incumplimiento de directivas, libertades fundamentales y otros aspectos respecto del régimen de control de ayudas de Estado⁸¹⁸.

4.3.2. Posibles impactos derivados de la aplicación de la reforma fiscal verde y alcance de una transición energética justa

Para poder defender la aplicación de figuras impositivas que ponen precio a la contaminación, como ya se ha puesto de manifiesto durante el desarrollo del trabajo, los tributos ambientales obligan a los agentes económicos a tener en cuenta y asumir los costes sociales causados por su actividad y, en consecuencia, estos instrumentos económicos corrigen los precios de mercado mejorando la eficiencia y realizando los ajustes necesarios entre los particulares.

Asimismo, los tributos ambientales que ponen precio a la contaminación, incentivan a los agentes a reducir los niveles de contaminación para a su vez, minorar los pagos impositivos, por lo que se convierten en una herramienta para poder alcanzar una solución coste efectiva distinta para cada agente que muestra su gran flexibilidad.

⁸¹⁷ VILLAR EZCURRA, M., «Cambio climático...» *Op. Cit* p. 780.

⁸¹⁸ Véase Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de diciembre de 2022, asunto C-125/20, sobre incumplimiento de la Directiva 2008/50/CE, contaminación sobre la calidad del aire; Incumplimiento de la Directiva Gestión de residuos 2008/98/CE, la STJUE de 15 de marzo de 2017, asunto C-563/15.

Además, las figuras impositivas de carácter ambiental, generan un incentivo continuo tanto estático como dinámico sobre las inversiones en tecnología y nuevos procesos que permita a los agentes contaminantes reducir el pago de las mismas, por lo tanto, fomentan la inversión en innovación.

Por último y no por ello menos importante, los tributos ambientales proporcionan recursos públicos al Estado y permiten financiar la transición a una economía descarbonizada. Incluso, si se logra trabajar en un marco global de reforma fiscal verde, los ingresos obtenidos pueden ser utilizados para reducir otros impuestos y para realizar compensaciones distributivas que faciliten una transición justa para los más afectados⁸¹⁹.

Por todo ello, los tributos medioambientales pueden facilitar la transición a economías descarbonizadas, que como ya se conoce, es el objetivo fijado en el acuerdo de París, así como en los planes y programas propuestos por la UE.

Los pronunciamientos académicos al respecto son muy amplios, se pueden destacar la declaración firmada por los economistas ambientalistas estadounidenses en la que se debe resaltar los puntos 1 y 2 en los que claramente se apoya la aplicación de un nuevo impuesto sobre las emisiones de CO₂⁸²⁰. En este sentido, también se debe destacar las manifestaciones vertidas por los economistas ambientalistas europeos que también apoyan la fijación de un precio del carbono a nivel global⁸²¹.

⁸¹⁹ GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B., «Sostenibilidad energética» en *Economistas. Una Reforma fiscal para la competitividad*, 178 (2022), pp. 82-88.

⁸²⁰ Economist's Statement on Carbon Dividends <https://clcouncil.org/economists-statement/> Consultado el 14 marzo 2021. Es llamativo los integrantes que firman la presente declaración que se publicó en el conocido periódico The Wall Street Journal, entre los que se encontraban cuatro ex presidentes de la reserva federal, veintisiete premios nobel de economía, quince expresidentes del consejo de asesores económicos, dos ex secretarios del tesoro, así como, por tres mil quinientos ochenta y nueve economistas ambientalistas.

⁸²¹ EU Economist's Statement on Carbon Pricing <https://www.eaere.org/wp-content/uploads/2019/06/statement.pdf> Consultado el 14 de marzo de 2022.

El apoyo a la creación de estas figuras impositivas también se manifiesta a nivel institucional del FMI⁸²², la Comisión Europea⁸²³ o el Consejo de Liderazgo Climático⁸²⁴, que posicionan los impuestos al carbono como las herramientas más poderosas y eficientes puesto que, brindan tanto a las empresas como a los hogares, encontrar la forma de reducir el uso energético y optar por otras alternativas más limpias.

Además, a este consenso académico e institucional se añade también una experiencia internacional muy diversa y nutrida en imposición sobre emisiones de CO₂ que pueden servir de referencia para todo tipo de objetivos y países y sistemas tributarios⁸²⁵.

Por todo lo mencionado no es coherente que teniendo estas figuras impositivas tanto respaldo, en la actualidad sigan siendo un reto para las políticas públicas y concretamente para el Estado Español. En principio se puede justificar

⁸²² Fiscal Monitor. How to Mitigate Climate Change <https://www.imf.org/es/Publications/FM/Issues/2019/09/12/fiscal-monitor-october-2019> Consultado el 14 de marzo 2021.

⁸²³ Como se ha mencionado anteriormente, en la Comunicación de la Comisión Europea de 11 de diciembre de 2019 COM (2019) 640 final, el Pacto Verde Europeo hace mención sobre la importancia de cumplir con los objetivos de descarbonización y las reformas políticas que contribuirán a garantizar una tarificación eficaz del carbono.

⁸²⁴ The four pillars of our Carbon Dividends Plan Economist's Statement on Carbon Pricing <https://clcouncil.org/our-plan/> en la que se establece que el acuerdo en que una tarifa de carbono creciente ofrece la solución de política climática más rentable, enviando una poderosa señal de precio para guiar a las empresas y los consumidores hacia un futuro bajo en carbono.

⁸²⁵ Véase en Japón el impuesto grava el uso de todos los combustibles fósiles, incluyendo petróleo, gas natural y carbón, en función de sus emisiones de CO₂; México, el impuesto grava las ventas de combustibles fósiles realizadas por productores, importadores y comercializadores y se aplica no sobre todas las emisiones que podrían generarse si el combustible fósil fuese utilizado en lugar del gas natural; Noruega que se aplica a todo tipo de combustibles fósiles, cubriendo el 55% de las emisiones de CO₂ del país. Las emisiones no cubiertas están se incluyen en ETS nacional, vinculado al SECE; Portugal se aplica a todos los productos petrolíferos y energéticos en los sectores no incluidos en el SECE, con un tipo impositivo asociado al precio de los derechos del SECE;

por la compleja economía política que tienen estos tributos, pues se tratan de instrumentos que tienen una incidencia muy amplia, que deben encajar en sistemas fiscales de gran complejidad y que pueden producir daños colaterales de gran envergadura sobre todo en términos distributivos y en cuanto a competitividad⁸²⁶.

Por lo tanto, es claro que la aplicación de estos tributos no es simple y en especial se debe prestar mayor atención a los impactos negativos que producen para poder tomar medidas previas y contrarrestarlos.

En el caso de crear un impuesto sobre la emisión de gases efecto invernadero, los impactos negativos a nivel distributivo se manifestarían en la subida de precio de todos los productos y consumos energéticos que forman parte de la cesta básica de los consumidores que terminarán pagando todos, pero en términos relativos, serán las familias de menos recursos que dedican una mayor parte de su renta a los consumos energéticos y por tanto serán los que en mayor medida soporten este tipo de tributos⁸²⁷.

Por lo tanto, se puede confirmar que la aplicación de figuras tributarias de este tipo como puede ser un impuesto que grave las emisiones de gases efecto invernadero, causan un impacto negativo en términos distributivos y por tanto aplicarlos en un momento en que existe una desigualdad creciente, realizar una reforma fiscal que produzca los efectos mencionados no parece en términos generales asumible. Sin embargo, el riesgo distributivo que pueda producir la aplicación de estos tributos no lo invalidan como instrumento si se tiene la capacidad de anticipar los efectos y contrarrestar o compensar a los perjudicados⁸²⁸.

Por lo tanto, el uso de la imposición medioambiental en las políticas de mitigación debe de coadyuvar a la modificación de las conductas y estrategias de los agentes económicos contaminantes teniendo presente los efectos colaterales que se producen. Y, en definitiva, son instrumentos útiles en términos ambientales y en términos recaudatorios, pero su aceptación social y su viabilidad exige reciclaje de

⁸²⁶ LABEAGA J. M. & LABANDERIA X., «Economics of Environmental Taxes and Green Tax Reform», en *Sustainability*, 12 (2020), p. 350.

⁸²⁷ LABANDEIRA, X., LABEAGA, J. M., & LÓPEZ-OTERO, X., «Cambio climático, Fiscalidad...» *Op. Cit.* p. 6.

⁸²⁸ VV.AA. GAGO, A., «Transport Taxes and Descarbonization in Spain: Distributional Impacts and Compensation», en *Hacienda Pública Española*, 238 (2021), pp. 131-136.

los ingresos, especial atención a los perjudicados ya sean contribuyentes, sectores económicos, territorios, así como un plan ambicioso de compensaciones para no empeorar los niveles de desigualdad existentes. Todo ello permitiría una óptima aplicación de los impuestos ambientales y se podrá aplicar de mejor manera si se inserta en un modelo global de reforma fiscal verde⁸²⁹.

El capítulo II dedicado a la imposición ambiental pretende ser objetivo desde un punto de vista ambiental y transparente, es decir, no está desarrollado por personas que pretendan vender su trabajo sino por ambientalistas que buscan cumplir una serie de objetivos de compromisos ambientales españoles.

En este capítulo también se ha tratado a ciertos sectores de mucho peso en la economía española como es la agricultura que a su vez genera bastantes problemas ambientales y hasta el momento se ha mantenido fuera de este ámbito, y el otro sector es el de la aviación.

Además, se ha evitado el fundamentalismo tanto desde un punto de vista económico como desde el punto de vista del instrumento partiendo de otras aproximaciones importantes regulatorias que lo desvela como instrumento fundamental que debe integrarse en un contexto mucho más amplio.

Así mismo, el capítulo pretende seguir una aproximación común cuando se trata cualquier tema concreto como puede ser el transporte, el agua, etc., se pretende seguir las mismas razones, aproximaciones y evaluaciones.

Y, por último, es destacable de este capítulo el énfasis sobre todo en dos aspectos, una es la racionalidad ambiental y el otro son los aspectos distributivos junto a las compensaciones desde la perspectiva de la competitividad⁸³⁰.

La principal finalidad que perseguía el desarrollo de este capítulo segundo del Libro blanco para la reforma tributaria, era buscar soluciones aplicables y realistas que encuadren con la situación actual.

⁸²⁹ LABANDEIRA X., LABEAGA J. M. & LÓPEZ-OTERO X., «Nuevas Reformas Fiscales Verdes: Evaluaciones Ex ante para España», en *Economics for energy*, 3 (2018), pp. 21-35.

⁸³⁰ Comité de personas expertas... *Op. Cit.* pp. 208-209.

Respecto a las propuestas recogidas, deben interpretarse como una hoja de ruta, no son en ningún caso soluciones a corto plazo y además no sustituyen una exploración a fondo, esto quiere decir que los recursos con los que han contado el comité de expertos para la redacción del mismo eran limitados, por lo tanto, a la hora de aplicar alguna de las medidas es necesario previamente hacer una revisión a fondo del mismo.

Además, para la redacción del capítulo se ha seguido un método académico basado en el estudio de la evidencia internacional e ilustración empírica.

Una de las principales razones por las que se ha focalizado en este tipo de tributos es porque minimizan costes, y esto es importante cuando se hablan de políticas que conllevan un coste elevado como pueden ser las políticas climáticas o la transición energética, y a su vez, como se ha mencionado anteriormente, favorecen a la innovación tecnológica y más cuando se está experimentando una transición ecológica que va a cambiar radicalmente el modelo tradicional⁸³¹.

Tras el estudio de estas figuras impositivas se confirma que son instrumentos completamente necesarios e imprescindibles para la transición ecológica en una economía de mercado como la de España. Esto no quiere decir que sólo con ellos sea suficiente o tengan necesariamente que ser complementados con otras figuras.

La situación de España respecto a la recaudación medioambiental en relación con el PIB de 2019 en el ámbito energético, se encuentra a la cola y no responde adecuadamente a los problemas ambientales que se dan en el territorio español, así con la gran independencia energética que tiene el país y tampoco con sus necesidades de recaudación. No se debe olvidar el carácter recaudatorio de estas figuras, si bien ya se conoce que no es el motivo inicial de su creación, pero que en esta transición va a tener una capacidad recaudatoria importante⁸³².

⁸³¹ ALENZA GARCÍA, J. F., «Una Ley para una nueva era (sobre la Ley española de cambio climático y transición energética)», en *Medio Ambiente & Derecho: Revista Electrónica de Derecho Ambiental*, 38-39 (2021), p. 2.

⁸³² HERNÁNDEZ DE COS, P., «Los principales retos de la economía española tras el Covid-19. Comparecencia en la Comisión para la Reconstrucción Social y Económica de España tras el Covid-19/Congreso de los Diputados, el 23 de junio de 2020», en *Documentos Ocasionales*, 2024 (2020), pp. 83-84.

En cuanto a los principios que guían a estas figuras impositivas, se ha tenido muy en cuenta el contenido del Paquete 55 energético-climático que como se sabe se presentó por la UE, con el objetivo de reducir al 55% las emisiones de gases efecto invernadero prevista para el año 2030, y se ha prestado mucha atención al marco competencial español.

Pero lo verdaderamente importante son los objetivos españoles de carácter ambiental, algunos de ellos impuestos desde la UE, a los que queda un gran recorrido para llegar a alcanzar y con fechas tan próximas como la reducción de emisiones a alcanzar en el año 2030, que va a provocar un gran salto respecto de este tipo de objetivos. Por lo tanto, las propuestas realizadas por los expertos van encaminadas al cumplimiento de estos objetivos.

Junto a los principios fundamentales, también es clave la efectividad y la buena praxis en el diseño impositivo, que en España se muestra problemática en cuanto al número de impuestos, si bien es cierto que respecto a otros países son pocos el número de tributos de esta naturaleza, el principal problema que radica de ellos es la calidad de los mismos, en sentido que, como ya se sabe estas figuras se han aplicado generalmente en el ámbito autonómico.

Teniendo presente este panorama, las propuestas se han concentrado en cuatro áreas principales, en primer lugar, la electrificación sostenible intentado reducir las barreras a la electrificación fundamental para la transición, en este sentido, se necesita electrificar el transporte, sectores industriales, apoyándose en las energías renovables que presentan generalmente muy eficientes. En la actualidad es un sector muy gravado y por lo tanto se pretende reducir puesto que suponen una barrera a la electrificación, pero a su vez, no practicar reducciones en el sector de manera general como puede ser a la energía nuclear, continuando así la línea de lo establecido por la directiva de la eficiencia energética⁸³³.

⁸³³ LABANDEIRA, X., «Taxation and ecological transition during climate and energy crises: the main conclusions of the 2022 Spanish White Book on tax reform», en *Elcano Royal Institute*, 9 (2022), p. 10.

En segundo lugar, el más problemático y el que más críticas ha supuesto, el área de movilidad en la que se encuentra un gran número de figuras sobre todo sobre vehículos rodados puesto que genera grandes problemas ambientales, y el peso de este sector supone unos costes externos de entre un 5% del PIB, cifra muy alta que requiere de una especial atención y control.

El papel que pueden desempeñar los impuestos en este sector es importante ya no sólo sobre impuesto sobre los carburantes, sino en impuestos sobre el stock que permitan la transición y una adecuada distribución de la carga fiscal. Entre otros se propone la creación de un impuesto sobre los billetes de avión combinado con un impuesto sobre el queroseno continuando con la línea establecida por la directiva de la transición energética y la propuesta 55 de la UE⁸³⁴.

El tercer grupo responde a la circularidad, y sobre todo se tratan los residuos y se proponen medidas para la medición de los mismos y aplicando el principio quien contamina paga, así como crear impuesto sobre áridos, impuestos sobre grandes instalaciones industriales y ganaderas sobre las emisiones que generan.

Por último, y no menos importante los problemas asociados al uso de agua que son bastante importantes en España, puesto que muestra una de las peores cifras en términos de consumo per cápita generado principalmente por el sector agrícola, y sin embargo uno muy buenos indicadores de consumo familiar e industrial. También existe un importante desfase entre los costes y la recuperación de ingresos del ciclo del agua que se produce⁸³⁵.

Las propuestas recogidas en el Libro Blanco se evalúan por su eficacia ambiental, por sus impactos socioeconómicos y su capacidad recaudatoria y su distribución de la carga del mismo por grupos y sectores económicos. Para ello se dispone de datos y modelos apropiados y se realizan simulaciones ad hoc; por el contrario, se extrapola la evidencia académica disponible sobre instrumentos comparables para el caso español o países del entorno. Así las cosas, es necesaria la exploración empírica más concreta antes de crear y aplicar estas proposiciones.

⁸³⁴ CRISTÓBAL BEÚNZA, I., «Propuesta de reforma de la fiscalidad medioambiental en España en el sector de hidrocarburos», en *Instituto de Estudios Económicos*, (2022), pp. 453-460.

⁸³⁵ DURÁN ROMERO, G., «Políticas y estrategias en economía circular: avances y retos futuros», en *Economistas*, 177 (2022), pp. 171-176.

Además, se recomienda realizar evaluaciones ex post de las propuestas implementadas para mejorar el diseño y su aplicación.

Las simulaciones en las que se han basado las propuestas del Libro blanco se han realizado en función a los datos obtenidos en el año 2019, aplicando elasticidades de precios para calcular los efectos de ingresos y emisiones. Así mismo, los datos de impacto distributivo de las reformas en los hogares se determinan en función de las Encuestas de Presupuestos Familiares del INE⁸³⁶.

⁸³⁶ LABANDEIRA, X., «Taxation and ecological transition...» *Op. Cit.* p. 11.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

No se puede negar el pionero papel de la UE en las políticas ambientales y su activa respuesta sobre cómo frenar los problemas ambientales, con actuaciones como la creación de subvenciones para el uso de las energías renovables, la creación de un mercado de derechos de emisiones con el fin de poder internalizar los costes medioambientales, la primera emisora de bonos verdes para financiar el crecimiento sostenible y la transición hacia una economía climáticamente neutra y eficiente en el uso de los recursos.

Este liderazgo ambiental y climático se debe en parte a la importancia de los partidos verdes y las corrientes sobre justicia climática en la UE, que en el pasado han reclamado impulsos acordes a la responsabilidad europea sobre, entre otros problemas ambientales, el fenómeno del calentamiento global; correspondiente al principio de integración europea, dando a la política medioambiental, en clave de europeización política, su propio impulso en nombre de la armonización y la coordinación regulatoria.

Del estudio realizado en la presente investigación se concluye que las políticas ambientales deben de contar con otras políticas como la fiscalidad de complemento en sus regulaciones, además de otros instrumentos económicos para poder llegar a alcanzar los ambiciosos objetivos establecidos en el PVE que, sin cambios, no se van a poder alcanzar.

Las necesarias mejoras regulatorias hacia los nuevos modelos aplicables en áreas tan importantes como la electricidad, energía, residuos o transporte, fuerzan a los gobiernos a determinar los ejes centrales hacia los que se deben dirigir las reformas fiscales en cumplimiento de las estrategias europeas en relación a una recuperación verde, digital y resiliente, que permitan alcanzar el objetivo central de descarbonización del continente europeo.

Primera. – La fiscalidad como instrumento de la política ambiental europea.

La fiscalidad medioambiental como instrumento de protección ambiental ha de contribuir a alcanzar los retos de este siglo como es la transición ecológica o la

transformación de la sociedad menos consumista que reduzca la explotación de los recursos naturales y las emisiones contaminantes. Asimismo, la fiscalidad ambiental se muestra como herramienta fundamental en el proceso de descarbonización, cuya imposición puede coadyuvar a alcanzar los ODS establecidos por la Asamblea General de las Naciones Unidas en la denominada Agenda 2030 en el año 2015.

Por lo tanto, los tributos ambientales son instrumentos imprescindibles, por un lado, para aplicar el principio quien contamina paga y, por otro lado, por incluir en los precios de los bienes y servicios la variable medioambiental en función de su incidencia en el mismo y empujar a los agentes a adoptar las decisiones adecuadas.

Entre las virtudes de la aplicación de este tipo de imposición, se encuentra que mediante ellos se consiguen mejoras medioambientales a bajo coste en función de la diversidad de los agentes contaminadores y la información desigual que se da entre ellos y la administración, los contribuyentes detectan de forma automática las posibilidades y los costes de la reducción de los impactos ambientales. También, fomentan el desarrollo e innovación en tecnologías limpias fundamental para dirigirnos y conseguir una transición ecológica. Sin embargo, también se han suscitado ciertos temores por la aplicación de dichos tributos medioambientales por sus efectos socioeconómicos como los posibles impactos distributivos y sobre la competencia empresarial, por lo que, en aras de alcanzar esta transición ecológica, también se deben implantar ciertos mecanismos compensatorios.

En cuanto a la relación de la fiscalidad ambiental con el resto de instrumentos que nos permita acceder al derecho a un medio ambiente saludable y sostenible, no son incompatibles, sino más bien deben de complementarse para alcanzar una mayor eficacia. Si bien es cierto, que esta sería la actuación lógica por parte de los gobiernos, no siempre sucede así y con la suma de todas las medidas aplicables, se puede producir una complejidad que desfavorece los resultados que se pretendían alcanzar con su aplicación.

Por lo tanto, en aras de evitar esta situación, la adopción de políticas ambientales se debe realizar desde una perspectiva multidisciplinar que permita aunar todos los instrumentos que se encuentran a nuestro alcance para evitar posturas simplistas y las circunstancias complejas que pongan trabas al alcance de los objetivos ambientales establecidos.

A su vez, los beneficios ambientales tanto directos como indirectos derivados de la imposición ambiental pueden traducirse en objetivos ambientales y no ambientales, lo que los convierte en un elemento central de la política global para alcanzar los ODS. En cualquier caso, la fiscalidad ambiental, la innovación y la difusión ambiental, junto con herramientas de inversión dirigidas y eficaces, son elementos esenciales en la transición hacia una economía verde y sostenible que no amenace el futuro del planeta.

Como ya se ha puesto de manifiesto, para el alcance de los ODS se necesita una política de gestión global, estructurada bajo el principio de prevención, el principio de integración, así como el principio de cooperación en cuanto a la gestión de los recursos naturales. Esto se desprende de la pérdida de eficacia que ha experimentado el modelo de control local de la contaminación derivado de la propia globalización ambiental y económica.

En este sentido, la internalización de las externalidades negativas se debe aplicar durante toda la vida de un producto, es decir, desde el momento de su producción, pasando por su consumo, hasta su tratamiento cuando se convierte en residuo y aplicarlo a escala global.

Solo en caso de que dicho uso de la fiscalidad ambiental se realiza a escala global se podrá conseguir alcanzar el ansiado objetivo de DS, si bien es cierto que este es el instrumento económico utilizado en Europa, también se tienen en cuenta los sistemas de autorregulación y los derechos de emisión de los EEUU.

A esta causa se deben sumar también los países en desarrollo en aras de cumplir con una agenda global en la que los países más avanzados en esta materia puedan contribuir con su experiencia y establecer una ruta para que todos tengan su lugar y colaboren en este proyecto de protección ambiental común.

En síntesis, en el camino hacia la adopción de medidas protectoras del medio ambiente se distinguen dos factores esenciales, en primer lugar, la concienciación ciudadana y, en segundo lugar, la diferencia entre coste y beneficio y en ambas la fiscalidad puede tener un papel fundamental.

Por tanto, la fiscalidad como instrumento de protección ambiental es una herramienta que junto a otros instrumentos y políticas puede favorecer al cumplimiento de los ambiciosos objetivos ambientales establecidos desde Europa,

así como el cumplimiento de los ODS de las Naciones Unidas. Lo que se debe tener presente es que la fiscalidad ambiental engloba tanto la creación de tributos como la aplicación de incentivos, y que ambos sirven para concienciar a la ciudadanía y reorientar a que sus elecciones de consumo tienden a escoger la alternativa menos contaminante porque sea la mejor opción en términos económico. Será en este momento en el que la opción más limpia o con menor impacto ambiental sea la más rentable cuando se produzca la verdadera concienciación de la sociedad.

Segunda. - De las medidas europeas en materia de fiscalidad ambiental

Es cierto que la aplicación de las medidas Fit for 55 del PVE, ha promovido la modificación de la única Directiva que regula parte de esta materia, concretamente la imposición energética, en la que entre otras modificaciones fiscales, urge la eliminación de una serie de beneficios fiscales que van en contra de la reducción de emisiones o son contraproducentes al alcance de las metas medioambientales establecidas, esto no es solo aplicable España sino a todos los países comprometidos alcanzar la neutralidad del sistema tributario.

De igual forma, se deben incluir incentivos fiscales dirigidos a favorecer el desarrollo e implementación de tecnologías o productos amables con el medio ambiente. Éstas deben seleccionarse cuidadosamente, teniendo en cuenta previamente sus efectos presupuestarios y la viabilidad económica de las inversiones fuera de los vaivenes políticos.

Se debe tener presente que en los países desarrollados que se han incluido reformas fiscales verdes, se han efectuado gradualmente, bajo el amparo de la aplicación del principio quien contamina paga, de tal manera que el sistema se dirija a gravar las emisiones contaminantes de cada producto energético frente a la imposición en función al valor de los distintos productos, convirtiéndose la fiscalidad en elemento de la producción y consumo de productos energéticos.

Ante la posibilidad de efectuar una RFV en territorio español, y teniendo presente los modelos de otros países que ya han aplicado reformas en este sentido, no se puede perder de vista la necesidad de estudiar ciertos aspectos macroeconómicos respecto a los modelos energéticos aplicables, la seguridad del suministro, la protección industrial en cuanto a su competitividad, el desequilibrio

distributivo, así como otros aspectos en cuanto al desarrollo regional, o aspectos de carácter social y estratégico.

En España, la fiscalidad ambiental es un instrumento poco avanzado en cuanto a su uso que, con su modificación, nos permitiría adoptar un modelo más satisfactorio hacia la descarbonización y un modelo de economía circular. Esta reforma tiene como modelo el paquete normativo europeo del Paquete de medidas Fit For 55, así como las reformas ambientales de los países vecinos.

Por lo tanto, la fiscalidad medioambiental y concretamente de la energía, por ser la categoría con más peso de todas, debe de enriquecerse del nuevo marco legal sobre el cambio climático y transición energética para coadyuvar al alcance de las ambiciosas y necesarias metas de descarbonización con el respeto del marco legal internacional, europeo y constitucional.

En cuanto al análisis realizado y la imperiosidad de conseguir recursos para poder alcanzar los ODS, surge el interrogante de si se puede extraerse de las aportaciones de los EM, aunque la respuesta es claramente en sentido negativo, puesto que ya los EM tienen dificultades para que sus presupuestos no superen el déficit permitido a pesar de las ayudas y subvenciones que reciben. A raíz de esta circunstancia no parece muy lógico, desde el punto de vista económico, que sea un momento idóneo para aumentar la tributación, sino todo lo contrario en aras de reactivar la economía.

Esta acción de aumento de la imposición es una medida impopular que a su vez afectaría al comportamiento económico. Por ello, sería interesante la implementación de tributos supranacionales que permitan generar recursos a las mencionadas instancias internacionales que permitan efectuar los objetivos de la agenda 2030.

Por lo tanto, si lo que se pretende es avanzar hacia los objetivos establecidos desde la UE de reducir para el año 2030 el 55% de la huella de carbono, se cuenta con poco tiempo para alcanzar los compromisos establecidos. Sin embargo, muchos EM ya han avanzado en este sentido favoreciendo el uso de fuentes de energía limpias como la solar o eólica, gravando en mayor medida la energía procedente de fuentes más contaminantes como pueden ser el carbón o el diésel.

En el caso concreto de España, aún después del pronunciamiento del TJUE sobre el Impuesto sobre el Valor de la producción de la Energía eléctrica, no se diferencia en función de las emisiones, el ejemplo más claro, es el tributo creado para los postes eólicos y los de recarga de vehículos eléctricos, que incluso se podría decir que se encuentran sometidos a una doble imposición.

Continuando en esta línea no se va a conseguir incentivar el desarrollo y las inversiones en nuevas tecnologías más limpias y, por ende, no se podrán alcanzar los objetivos de reducción de emisiones contaminantes. Por lo tanto, se debe de realizar una reflexión y adoptar medidas que consistan, por un lado, en que paguen más tributos aquellos que más contaminan y, por otro lado, incentivar a aquellos que utilizan e innovan en fuentes más limpias.

Tercera. – La fiscalidad ambiental en España

Como se ha manifestado en el desarrollo de la presente investigación, en España existen numerosos tributos ambientales creados por el Estado, y sobre todo por parte de las CCAA. Del proceso de constitución de estas figuras impositivas resulta llamativo la inexistente coordinación desde los distintos niveles de gobierno, que ha dado lugar a un paradigma de gran complejidad.

En principio se debería de haber realizado un reparto en cuanto a la materia imponible entre el Estado y las CCAA, pero esto no se ha producido y por lo tanto, lo que ha sucedido es que las CCAA, han ocupado los espacios fiscales que el Estado, por dejadez, ha dejado sin gravar.

Además, se debe resaltar el alto nivel de conflictividad que general los impuestos ambientales autonómicos puesto que la mayoría han sido objeto en procesos sobre su inconstitucionalidad en función a la vulneración de las prohibiciones establecidas en el art. 6.2 y 6.3 de la LOFCA.

En la mayoría de los recursos interpuestos ante el TC, se ha invocado el precepto 6.3. respecto a su anterior contenido, en la que se prohibía a las CCAA, la posibilidad de adoptar impuestos que gravan materias imponibles que ya fueran objeto de gravamen por las Corporaciones Locales.

Si bien es cierto que la redacción de este precepto se modificó en aras de ampliar el espacio de actuación de las CCAA, mediante la limitación de la prohibición a los supuestos en los que exista una duplicidad de hechos imponibles,

convendría establecer un mecanismo de comunicación previa entre las administraciones para los proyectos de creación de nuevas figuras impositivas autonómicas.

Por lo tanto, lo que ha sucedido respecto a la fiscalidad ambiental en el sistema fiscal español, es que cuando el Estado se ha interesado por las posibilidades que le brindaba estas figuras ya ha sido demasiado tarde, encontrándose con que la mayoría de elementos ambientales, tales como agua, aire, residuos, etc. ya se encontraban gravados por impuestos autonómicos.

Este interés por parte del Estado en cuanto a la regulación de esta materia no ha despertado hasta que no se ha puesto de manifiesto por parte de otras instituciones como la OCDE o la Comisión Europea, y ha comenzado a crear impuestos ambientales, con una finalidad claramente recaudatoria para hacer frente a los compromisos adquiridos por España en la lucha contra el cambio climático.

Cuarta. - De la reforma fiscal verde en España

Teniendo en cuenta la posible aplicación de una reforma fiscal en España, y en aras de evitar conflictos entre la imposición ambiental autonómica y los posibles nuevos impuestos estatales, se han propuesto la aprobación de una Ley marco de fiscalidad ambiental que atribuya las distintas figuras impositivas o los hechos imposables relevantes a los diferentes niveles de gobierno teniendo en cuenta el alcance espacial de los hechos gravables e integrando los impuestos propios ya existentes.

Como bien se ha puesto de manifiesto a lo largo del trabajo, la fiscalidad ambiental dentro del sistema fiscal español tiene un peso reducido en comparación con otros EM y una regulación compleja con figuras heterogéneas que en su mayoría no cumplen con una finalidad medioambiental.

Partiendo de esta situación, la idea de realizar una reforma fiscal verde en España se basa principalmente en tres pilares, en primer lugar, en la racionalidad medioambiental, es decir, en el conocimiento de cuáles son los principales problemas medioambientales que se quieren paliar y la determinación de las medidas tributarias adecuadas aplicables al problema concreto. En segundo lugar,

la coordinación y la complementariedad de las propuestas en cuanto a la atribución de las competencias y demás instrumentos de protección ambiental.

Si bien es cierto que se reconoce que cada territorio parte de unas características ambientales particulares que justifican el papel de los tributos autonómicos o locales si es exigible una mayor cooperación y coordinación entre los distintos niveles de gobierno en aras de asegurar la eficiencia de las mencionadas figuras impositivas, pudiendo establecer como base el marco armonizador determinado desde la UE o partiendo de sistemas ya implantados en países vecinos.

Por último, es necesario que se cumpla con el principio de efectividad como requisito para adoptar una propuesta de carácter tributario. Esto se debe extender a todos los sectores y actividades que producen externalidades negativas o impactos negativos en el ambiente, la urgencia del problema ambiental causado por los agentes contaminadores, el incentivo del cambio de comportamiento en los consumidores y favorecer el desarrollo de las inversiones de los contribuyentes, así como la reducción de las reciprocidades negativas con otros instrumentos de política.

Bajo estos tres pilares mencionados el comité de expertos que han redactado el Libro Blanco sobre la reforma fiscal en España solicitado por el gobierno, que en su Capítulo segundo lo dedica íntegramente a la fiscalidad ambiental, se recogen diecinueve propuestas aplicables en cuatro ámbitos concretos, energía eléctrica, residuos, agua y transporte.

Estas propuestas se avalan con la fundamentación técnica tanto medioambiental como socioeconómica y jurídica, además de contar con las experiencias de otros países y la evidencia académica existente y se trata de medidas viables a nivel de gestión y administrativo. Además, se han realizado simulaciones en cuanto a sus posibles impactos tanto medioambientales como distributivos y económicos, ex ante y a corto plazo.

En aras de una posible reforma fiscal los principales sectores en los que se debe actuar son en de transporte y electricidad. Asimismo, se muestra necesario mejorar el diseño de la política fiscal actual del agua y los residuos puesto que se trata de sectores con gran relevancia para la sociedad en España.

Esta reforma fiscal planteada desde el Comité de expertos, muestra con las simulaciones practicadas que las figuras impositivas ambientales favorecen al cumplimiento de los objetivos medioambientales españoles, con la reducción de las emisiones contaminantes. Además, con su aplicación se pretende alcanzar una mayor recaudación, sobre todo en el sector del transporte, que permita a su vez, abastecer de recursos que permitan reducir los impactos distributivos de carácter regresivo, con la inclusión de compensaciones dirigidas a los grupos de rentas más reducidos, así como los impactos sobre la competitividad.

Por lo tanto, para iniciar la reforma fiscal verde en el sistema fiscal español, no es necesario establecer todas las propuestas recogidas en el Libro blanco ni deben ser aplicadas de manera inmediata, sino de forma gradual que permita reducir los impactos socioeconómicos de cada una de las propuestas que se finalmente se apliquen, que permitan alcanzar los compromisos ambientales. En este sentido, se indica la necesidad de introducir compensaciones distributivas para reducir los impactos negativos regresivos como transferencias directas y subsidios para cambio de equipamiento en relación con las emisiones contaminantes.

Quinta. – Efectos de la aplicación de una reforma fiscal verde

En cuanto a los posibles efectos negativos derivados de la aplicación de la reforma fiscal verde en territorio español, se ha realizado una revisión de numerosos estudios empíricos a este respecto. De ellos se ha extraído que, hasta la fecha se han encontrado efectos limitados de la tarificación del carbono en la competitividad a corto plazo.

Además, se debe hacer referencia a los impactos que se pueden producir en la competitividad derivada de la aplicación de la imposición ambiental, que en otros países no existe pueden reducirse con otros instrumentos económicos como la aplicación del ajuste en frontera, o con la creación de compensaciones sectoriales con el uso de parte de la recaudación de la mencionada imposición.

La transición energética hacia la neutralidad climática requiere una acción urgente en el camino trazado en el PVE. En este sentido, el impuesto energético y ambiental es una herramienta importante, y en los últimos años muchos organismos internacionales han recomendado fortalecer el impuesto ambiental en

los sistemas tributarios modernos. Por este motivo, con el fin de alinear la estructura política existente con los nuevos compromisos climáticos, la Comisión Europea ha propuesto reformar la Directiva sobre Impuestos a la Energía, que introduce una nueva estructura de Tipos impositivos mínimos basados en el contenido energético y el impacto ambiental de los activos energéticos.

Aunque los líderes políticos en España hasta ahora se han mostrado reacios a acelerar la descarbonización de la economía a través de impuestos verdes, si se aprueba la reforma fiscal verde, España se verá obligada a aumentar los tipos impositivos de aquellos bienes energéticos que estén por debajo de los nuevos tipos impositivos mínimos. Dado que este cambio en los impuestos ambientales se reflejaba en los precios de la energía, se evalúa el impacto distributivo de la reforma fiscal verde en los hogares españoles.

En cuanto a los posibles efectos negativos derivados de la aplicación de la reforma fiscal verde en territorio español, se ha realizado una revisión de numerosos estudios empíricos a este respecto de los que se extrae que la reforma fiscal verde será algo progresiva, aunque con algunos efectos más pronunciados en algunos hogares de ingresos medios. De esta forma, la clase media soportará el mayor peso de la reforma, ya que estos hogares son los principales consumidores de combustible del transporte privado, el precio de este combustible aumentará significativamente con la nueva reforma. Por el contrario, la reforma beneficiará a los hogares de menores ingresos, es decir, el 20% más pobre de la población, que gasta la mayor parte de su factura eléctrica en el consumo, los precios bajarán significativamente, convirtiéndose en su hogar con el suministro de energía imponible más bajo.

Así las cosas, la transición energética hacia la neutralidad climática requiere una acción urgente en el camino trazado en el PVE. En este sentido, el impuesto energético y ambiental es una herramienta importante, y en los últimos años muchos organismos internacionales han recomendado fortalecer el impuesto ambiental en los sistemas tributarios modernos. Por este motivo, con el fin de alinear la estructura política existente con los nuevos compromisos climáticos, la Comisión Europea ha propuesto reformar la Directiva sobre Impuestos a la Energía, que introduce una nueva estructura de Tipos impositivos mínimos basados en el contenido energético y el impacto ambiental de los activos energéticos.

Aunque los líderes políticos en España hasta ahora se han mostrado reacios a acelerar la descarbonización de la economía a través de impuestos verdes, si se aprueba la reforma fiscal verde, España se verá obligada a aumentar los tipos impositivos de aquellos bienes energéticos que estén por debajo de los nuevos tipos impositivos mínimos. Dado que este cambio en los impuestos ambientales se reflejaba en los precios de la energía, se evalúa el impacto distributivo de la reforma fiscal verde en los hogares españoles.

Por lo tanto, se puede confirmar que la tributación ambiental por parte del Estado, las CCAA y los entes municipales resulta inadecuada e incoherente por su falta de coordinación y, por ende, es ineficaz incluso en términos de costes por su alta litigiosidad derivada de la creación de impuestos ambientales. De esta afirmación se muestra necesario establecer unas bases claras que persiguen unos objetivos claros que establezca el marco de una fiscalidad ambiental sostenible que desincentive las acciones contaminantes.

Estas bases se conseguirán mediante la creación de una reforma ambiciosa y sistemática del derecho tributario español, aunado a un derecho administrativo que le lleve de la mano y un derecho penal que sancione duramente los comportamientos contrarios a los objetivos ambientales.

Sexta. – La fiscalidad como instrumento protector

Una vez analizado los aspectos propuestos en el presente investigación se determina que la fiscalidad ambiental, en concreto la categoría tributaria de los impuestos pueden ser un instrumento que coadyuve al cumplimiento de los ambiciosos objetivos ambientales establecidos en el PVE, pero que actualmente, bien por la necesidad de unanimidad para la adopción de los mismos, bien por los posibles efectos que puede causar en el mercado, en cuanto a la competitividad y el impacto distributivo, son figuras que no se han terminado de desarrollar a nivel europeo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**LIBROS**

ADAME MARTÍNEZ, F. D., *Análisis desde la perspectiva ambiental de la tributación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes comunidades autónomas y la Unión Europea*, Sevilla, 2020, p. 20.

ADAME MARTÍNEZ, F., «Los tributos ambientales en España», en *Protección del medio ambiente. Fiscalidad y otras medidas del Derecho al Desarrollo*, Pamplona 2019, pp. 309-357.

ALARCÓN GARCÍA, *Manual del Sistema Fiscal Español*, Pamplona 2009.

ALFANO, R., BILLARDI, C., BOURGET R., BISOGNIO M. & TOMO A., «Medidas fiscales y medioambientales: principios UE y su concreta aplicación en algunos países europeos en tema de imposición sobre las emisiones de CO2», en *Protección del Medio Ambiente. Fiscalidad y otras medidas del Derecho al Desarrollo*, 2019, pp. 359-417.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Madrid 1995.

ARANDA SERNA, F.J., *Derecho y Nuevas Tecnologías: La influencia de Internet en la regulación de los derechos de la personalidad y los retos digitales del ordenamiento jurídico español*, Madrid 2021.

ARANDA-LANDIN, S., *Sostenibilidad y Fiscalidad*, Navarra 2022.

BÁNDI, G., «Principles of EU Environmental Law Including (the Objective of) Sustainable Development», en *Research handbook on EU Environmental Law*, United Kingdom 2020, pp. 36-53.

BÄR H., RUNKEL M. & SCHLEGELMILCH K., «Promoting a green economic recovery form the Corona crisis», en *Environmental Taxation in the Pandemic Era*, pp. 66-80.

BAUMOL, W. J. & OATES, W. E., *The theory of environmental policy*, United Kingdom 1988.

BOUSTA R., «Le développement durable s'impose difficilement : réflexions autour de la fiscalité environnementale française», en *Protección del Medio Ambiente. Fiscalidad y otras medidas del Derecho al Desarrollo*, 2019, pp. 419-440.

BRAATHEN, N. A., «The political economy of environmental taxation», en *Handbook of research on environmental taxation*, United Kingdom 2012, pp. 230-245.

BRAVO BOSCH, M^e. J., *Hacia un Derecho Administrativo, fiscal y medioambiental Romano III*, Madrid 2016.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M., «El uso de tributos con fines medioambientales en el ámbito internacional: comparación, efectividad y obstáculos», en *Tributación medioambiental; Teoría, práctica y propuestas*, Madrid, 2004, pp. 279-310.

CHRISTIE, I., H. ROLFE & R. LEGARD, *Cleaner Production in Industry: Integrating Business Goals and Environmental Management*, Londres 1995.

COASE, R.H., *The Firm, the Market and the Law*, Chicago 1988.

COBOS GÓMEZ, J. M^a., «Una reforma fiscal para reorientar el IRPF hacia la sostenibilidad ambiental», en *LIBRO BLANCO para la reforma fiscal en España. Una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente*, 2022, p. 689-703.

CODES CALATRAVA, G., «El canon a la generación hidroeléctrica», en *Los tributos del sector eléctrico*, Navarra 2013, pp. 623-650.

COLAO MARÍN, P. Á., «Incentivos en el Impuesto sobre Sociedades y medio ambiente» en *Ecoinnovación desde una perspectiva del sector público*, Pamplona 2021, pp. 145-166.

CUBERO TRUYO, A., *Protección del medio ambiente. Fiscalidad y otras medidas del Derecho al Desarrollo Sostenible*, Pamplona 2019.

DE CENDRA DE LARRAGÁN, J., *Distributional Choices in EU Climate Change Law and Policy: Towards a Principled Approach*, 2011.

DE SADELEER, N., *Environmental principles: from political slogans to legal rules*, United Kingdom 2020.

DE SADELEER, N., *EU environmental law and the internal market*, Oxford 2014.

EKINS, P. & SPECK, S., «Impacts on competitiveness: what do we know from modeling?», en *Handbook of Research on Environmental Taxation*, United Kingdom 2012.

- FABRE, J., *Essay on the theory of torrents and rivers*, Paris 1797.
- FAURE, M., M. PEETERS & A. WIBISANA, «Economic instruments: suited to developing countries?» in *Environmental Law in Development. Lessons from the Indonesian Experience*, Cheltenham, United Kingdom 2006 pp. 218–230.
- FECTTING, C., *The European Green Deal*, Vienna 2020.
- FERNÁNDEZ-MIRANDA FERNÁNDEZ-MIRANDA, J., *El principio de prevalencia en el ordenamiento estatal*, Madrid 2020.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M^a. L. & ORTIZ CALLE E., *La fiscalidad del agua. Situación actual y perspectiva de reforma*, Valencia 2019.
- GOUDIE, A., *The Human Impact on the Natural Environment: Past, Present, and Future*, United Kingdom 2013.
- HERRERA MOLINA P. M. & CARBAJO VASCO, D., «Capítulo III. Marco general jurídico de la tributación medioambiental y marco comunitario», en *Tributación medioambiental: teoría practica y propuestas*, Madrid 2004, pp. 61-114.
- HERRERA MOLINA, P. M., «Design options and their rationales» en *Handbook of Research on Environmental Taxation*, 2012, pp. 85-101.
- HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario Ambiental*, Madrid 2000.
- HINOJO ROJAS, M. & GARCÍA GARCÍA-REVILLO M., *La protección del medio ambiente en el derecho internacional y en el derecho de la Unión Europea*, Madrid 2016.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *Cánones de regulación y tarifas de utilización del agua*, Pamplona 2012.
- JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., «Hecho imponible o finalidad ¿Qué califica a un tributo como ecológico?», en *Fiscalidad ambiental*, Barcelona 1998, pp. 369-377.
- JIMÉNEZ VARGAS, P. J., *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Pamplona 2017.
- JORDAN, A., *Environmental policy in the EU: Actors, institutions and processes*, London 2021.
- JUSTE RUIZ, J. & CASTILLO DAUDÍ, M., *La protección del medio ambiente en el ámbito internacional y en la Unión Europea*, Valencia 2014.
- KINGSTON, S., *European Perspectives on Environmental Law and Governance*, 2013.

KINGSTON, S., HEYVAERT V., & ČAVOŠKI A., *European environmental law*, United Kingdom 2017.

KLUTH, W., «Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana», en *Fiscalidad ambiental*, 1998, p. 189-206.

KRÄMER L., *European Environmental Law: A Comparative Perspective*, 2017.

LANGLET, D. & MAHMOUDI S., *EU Environmental law and Policy*, United Kingdom 2016.

LÓPEZ ESPADADOR, C. M^a, MUÑIZ PÉREZ, J. C. & GARCÍA GUERRERO, D., «Bases de la armonización fiscal en la Unión Europea» en *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*, Madrid (2020), pp. 81-109.

LOZANO CUATANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación ambiental*, Madrid 2016⁹

LOZANO CUTANDA, B., *Derecho ambiental administrativo* Madrid 2009¹⁰.

MARTÍN CÁCERES, A., «La fiscalidad medioambiental: una herramienta al servicio de los Objetivos de Desarrollo Sostenible», en *El derecho de la Unión Europea ante los Objetivos de Desarrollo Sostenible*, Valencia 2022, pp. 209-256.

MATA SIERRA M. T., & CALVO VÉRGUEZ J., *La reforma fiscal verde*, Valladolid 2015.

MCCORMICK, J., *Reclaiming Paradise. The global environmental movement*, 1991.

MILNE J. E. & SKOU ANDERSEN M., *Handbook of Research on Environmental Taxation*, United Kingdom 2012.

MIRAS MARÍN, N., *Cuestiones sobre la armonización en la imposición indirecta*, Madrid 2018.

MUÑIZ PÉREZ, J. C. & TOMÉ HERNÁNDEZ, N., *Health taxes: la última frontera de la extrafiscalidad*, Pamplona 2022.

PATÓN GARCÍA, G. & SALASSA BOIX, R., *Tendencias actuales en economía circular: Instrumentos financieros y tributarios*, Pamplona 2021.

PATÓN GARCÍA, G., «Hacia la transición ecológica conducida por la fiscalidad indirecta ambiental. Enfoques actuales», en *Desafíos fiscales en un mundo post-Covid: valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional*, Valencia 2022, pp. 517-548.

PATÓN GARCÍA, G., «Impulso a la estrategia de economía circular mediante la imposición sobre plásticos», en *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la justicia fiscal*, 2021, pp. 289-322.

PÉREZ DE AYALA, J. L. & PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Fundamentos de Derecho Tributario*, Madrid 2021.

PIGOU, A. C., *The Economics of Welfare*, New York 1920.

PIRLOT A., «Exploring the impact of EU law on energy and environmental taxation», en *Research Handbook on European Union Taxation Law*, United Kingdom 2020, pp. 359-388.

PIRLOT A., «Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) & Taxation» en *Tax Sustainability in an EU and International Context* 2019, pp 87-111.

RENIEBLAS DORADO, P., *Imposición Medioambiental: Reflexiones para una futura reforma* Madrid 2018.

RIENDAS, L., «Where Eagles Dare: How Much Further May EU Members States Go under Article 193 TFEU?», en *Research handbook on EU environmental law*, 2020, pp. 22-35.

ROJAS HERNÁNDEZ, J., *Conceptos Básicos sobre medio ambiente y desarrollo sustentable*, Buenos Aires 2003.

ROSEMBUJ T., *Elementos de Derecho Tributario*, Barcelona, 1982.

RUIZ GARIJO, M. & CHICO DE LA CÁMARA, P., «Tributos ambientales de las comunidades autónomas» en *La fiscalidad ambiental problemas actuales y soluciones*, Pamplona 2012.

RUIZ, S. & ALBUQUERQUE J. M., «Algunas notas referentes a la experiencia administrativa Romana de protección de los recursos naturales», en *Hacia un Derecho administrativo y fiscal romano*, (2011), pp. 409-426.

SANDS, P. & PEEL, J., *Principles of International Environmental Law*, Cambridge 2018.

SERRANO ANTÓN F., «Presente y futuro de la tributación ambiental autonómica», en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectiva de futuro*, Pamplona 2015, pp. 73-112.

SURELL, A., *Study on the torrents of the Hautes Alpes*, Paris 1841.

TECHERA, E., *Routledge handbook of international environmental law*, Routledge 2012.

TEGNER ANKER, H., «Competences for EU Environmental Legislation: About Blurry Boundaries and Ample Opportunities», en *Research handbook on EU environmental law*, 2020, pp. 7-21.

VAN CALSTER, G. & REINS, L., *EU Environmental Law*, United Kingdom 2017.

VARONA ALABERN, J. E., *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Madrid 2009.

VEGA HERRERO M., *Las contribuciones especiales en España*, Madrid 1975.

VILLAR EZCURRA, M., «Cambio climático y fiscalidad», en *Estudios sobre cambio climático y transición energética*, 2022, p. 763-780.

VOLCKAERT K., «Roadmap for Reallocation. A critical assessment of the Green Deal's growth, financial and regulatory challenges» en *Study. Requested by the Econ committee*, 2020, pp. 1-85.

WIELAND FERNANDINI, P., *Introducción al Derecho Ambiental*, Perú 2017.

ARTÍCULOS DE REVISTA

ABDULLAH S. & MORLEY B., «Environmental taxes and economic growth: Evidence from panel causality tests», en *Energy Economics*, 42 (2014), pp. 27-33.

AGUILAR FERNÁNDEZ, S., «El principio de integración medioambiental dentro de la Unión Europea: la imbricación entre integración y desarrollo sostenible», en *Papers. Revista de Sociología*, 71 (2003) pp. 77-97.

AGUILAR FERNÁNDEZ, S., «Hacia el Desarrollo Sostenible. Evolución y tendencias de la política europea de medio ambiente», en *Revista Internacional de Sociología*, 35 (2003) pp. 53-80.

ALBERTSEN, L. H., ANDERSEN, M., BOSCÁN, L. R. & SANTOS A., «Implementing dynamic electricity taxation in Denmark», en *Energy Policy*, 143 (2020), pp. 1-30.

ALBULESCU, C. T., ARTENE, A. E., LUMINOSU, C. T., TAMASIL, M., «CO2 emissions, renewable energy, and environmental regulations in the EU countries» en *Environmental Science and Pollution Research*, (2020), pp. 33615-33635.

ALENZA GARCÍA, J. F., «Una Ley para una nueva era (sobre la Ley española de cambio climático y transición energética)», en *Medio Ambiente & Derecho: Revista Electrónica de Derecho Ambiental*, 38-39 (2021), pp. 1-9.

ALMEIDA NEVES, S., CARDOSO MÁRQUEZ, A., & PATRÍCIO, M., «Determinants of CO2 emissions in European Union countries: Does environmental regulation reduce environmental pollution?», en *Economic Analysis and Policy*, 68 (2020), pp. 114-125.

ALONSO GARCÍA, M^a. C., «La política medioambiental comunitaria y el significado de la aprobación del Tratado de la Unión Europea para la misma», en *Revista de administración pública*, 140 (1996), pp. 335-356.

ALONSO GARCÍA, R. & ALMUDÍ CID, J. M., «El Tribunal Supremo ante la Constitucionalidad y europeidad de las Leyes (A propósito del Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica)», en *Revista de Administración Pública*, 212 (2020), pp. 55-86.

ALONSO GÓMEZ, R., «Dos nuevos impuestos medioambientales para el 2023 sobre reducción y gestión de residuos (Ley 7/2022)», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 982, (2022), PP. 1-5.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., «Los impuestos especiales como tributos medioambientales», en *Derecho del Medio ambiente y Administración Local*, (2004), pp. 229-246.

ALONSO-EPELDE, E., RODRÍGUEZ-ZÚNIGA A., GARCÍA-MUROS, X. & GONZÁLEZ-EGUINO M., «Impacto social y distributivo de la revisión de la Directiva sobre Fiscalidad Energética en España», en *Papeles de Energía*, 19 (2022), pp. 82-84.

ANTÓN ANTÓN, A., «Implicaciones fiscales de una recuperación económica verde y socialmente justa» en *Desafíos fiscales en un mundo post-COVID. Valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional*, Valencia 2022, pp. 549-583.

ANTÓN ANTÓN, Á., «La fiscalidad energética en el contexto del Pacto Verde Europeo», en *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 8 (2022), pp. 154-191.

APARICIO PÉREZ, A., «La aplicación del derecho comunitario europeo en materia de fiscalidad en España», en *Noticias de la Unión Europea*, 132 (1996), pp. 27-39.

ARANDA SERNA, F.J., «La protección jurídica de los sentimientos religiosos en Internet: La libertad de expresión frente al discurso del odio», en *VISUAL REVIEW. Revista Internacional de Cultura Visual*, 13(2), (2023), pp. 1-11.

AVI-YONAH, S., «The Three Goals of Taxation», en *Tax Law Review*, 60 (2006), pp. 1-28.

BACKHAUS, J., «The law and economics of taxation: when should the ecotax kick in?», en *International Review of Law and Economics*, 66 (1999), pp. 117-134.

BELLO PAREDES, S., «Más allá del cese definitivo (cierre): Garoña debe cruzar el lago Estigio», en *Revista de Administración Pública*, 211 (2020), pp. 137-160.

BENTO, A. M., & JACOBSEN, M., «Ricardian rents, environmental policy and the 'double-dividend' hypothesis», en *Journal of Environmental Economics and Management*, 53 (2007), pp. 17-31.

BERNAL PULIDO, C., «Principio de Proporcionalidad en el Control de las Medidas Estatales Ambientales de Efecto Equivalente en el Derecho Comunitario Europeo», en *Rev. Derecho del Estado*, 9 (2000), pp. 107-123.

BERNALES SORIANO, R., «La tributación medioambiental y los Objetivos de desarrollo sostenible», en *Protección del Medio Ambiente. Fiscalidad y otras medidas de desarrollo sostenible*, 2019, pp. 281-307.

BERRY A., « The distributional effects of a carbon tax and its impact on fuel poverty: A microsimulation study in the French context», en *Energy Policy*, 124 (2018), pp. 81-94.

BEUERMAN, C. & SANTARIUS, T., « Ecological tax reform in Germany: handling two hot potatoes at the same time» en *Energy Policy*, 34 (2006), pp. 917-929.

BLANCO MORENO, G., «¿Es contrario al Derecho Comunitario el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica?», en *El Derecho* (2019).

BLANCO VALERO, Z., «La fiscalidad autonómica sobre la contaminación atmosférica», en *Revista auditoría Pública*, 78 (2021), pp. 94-111

BORRERO MORO, C. J., «La tributación ambiental al alza en España», en *Studi Tributari Europei*, 11 (2021), pp. 77-126.

BOVENBERG, A. L., & DE MOOIJ, R. A. «Environmental levies and distortionary taxation and labor market distortions», en *European Journal of Political Economy*, 10 (1994), pp. 655-683.

BOYLE, A. & REDGWELL, C., *Birnie, Boyle, and Redgwell's international Law and the environment*, United Kingdom 2021.

CALVO VÉRGEZ, J., «Las contribuciones especiales como instrumentos», en *Tratado de tributación medioambiental*, Pamplona 2008, pp. 415-457

CALVO VÉRGUEZ J., «La evolución del llamado “canon eólico” en el sistema tributario autonómico a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial», en *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental* 52 (2022), pp. 43-78.

CALVO VÉRGUEZ, J., «Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre (RTC 2004, 168)» en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 10 (2005), pp. 37-70.

CALVO VÉRGUEZ, J., «El impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y su declaración de constitucionalidad», en *Instituto de estudios fiscales*, 6 (2020), pp. 9-21.

CALVO VÉRGUEZ, J., «El impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (I)», en *Revista Quincena Fiscal* 13 (2020), pp. 65-114.

CALVO VÉRGUEZ, J., «El nuevo sistema de emisiones de vehículos WLTP y su incidencia en el Impuesto Especial», en *Revista Quincena Fiscal*, 7 (2021), pp. 22-31.

CALVO VÉRGUEZ, J., «La nueva fiscalidad de los residuos», en *Revista Quincena Fiscal*, 10 (2022), pp. 1-17.

CALVO VÉRGUEZ, J., «Principales medidas tributarias aprobadas frente a la COVID-19 en el ámbito comunitario (aduanas, IVA e Impuesto Especiales)», en *Revista Quincena Fiscal*, 3 (2021) pp. 21-43.

CANSINO MUÑOZ-REPISO J. M., SÁNCHEZ BRAZA A., & LARRAD SABIDO, I., «Aplicación de la inferencia causal estadística en le evaluación del Impuesto de Emisiones de Gases a la Atmósfera de la región de Andalucía. Una aproximación», en *Reunión de Estudios Regionales* 36 (2010), pp. 10-23.

CARBAJO VASCO, D., «La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la ley de economía sostenible», en *Crónica Tributaria*, 6 (2011), pp. 29-33.

CARBAJO VASCO, D., «Práctico IRPF (enero 2022)» en *VLex*.

CARPISO BERGARECHE, J., «La fiscalidad energética autonómica y local: problemática y posibles soluciones», en *Instituto de estudios fiscales*, 97 (2019), pp. 127-143.

CARRERAS MANERO, O., & DE MIGUEL ARIAS S., «Panorama de la tributación medioambiental sobre vertidos a las aguas en España», en *Actualidad Jurídica Ambiental*, 65 (2017), pp. 3-21.

CASADO CASADO, L., «El Derecho Ambiental en Cataluña», en *Revista Catalana de Derecho Ambiental*, 2 (2016), pp. 1-76.

CASAS AGUDO, D., «Sobre la viabilidad del Impuesto español sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica con del Derecho de la Unión Europea. A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de marzo de 2021, *Oliva Park*, asunto C-220/19», en *Studi Tributari Europei*, 11 (2021), pp. 75-83.

CHECA GONZÁLEZ, C., «La función de las normas tributarias en el Estado Social. Especial consideración de los tributos con finalidad extrafiscal», en *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, 32 (2015), pp. 1-30.

CHRISTIANSEN, V., & SMITH S., «Optimal commodity taxation with duty-free shopping», en *International Tax and Public Finance*, 15 (2008), pp. 274-296.

CHUECA SANCHO, Á. G., «Quien contamina, paga» en el Derecho de la Unión Europea», en *Revista de Derecho de la Unión Europea*, 15 (2008), pp. 183-196.

COASE, R. H., «The Problem of Social Cost», en *Journal of Law and Economics*, 4 (2013), pp. 837-851.

COBOS GÓMEZ, J. M^a., «El futuro de la tributación sobre las emisiones atmosféricas de origen industrial en un contexto de reforma fiscal», en *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, 12 (2018), pp. 94-104.

COBOS GÓMEZ, J. M^a., «El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de Ley de Residuos», en *Crónica Tributaria*, 178 (2021), pp. 11-60.

COBOS GÓMEZ, J. M^a., & FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., «Utilización de incentivos ambientales en los impuestos tradicionales: especial referencia a los impuestos estatales directos», en *Imposición medioambiental: reflexiones para una reforma*, pp. 287-364.

COELLO DE PORTUGAL MARTÍNEZ DEL PERAL, J. M^a., «Una evaluación apresurada sobre la reforma del artículo 135 de la Constitución», en *Foro, Nueva época*, 14 (2011), pp. 145-149.

CONDE, C., «Humboldt y el cambio climático» en *Ciencia y Luz*, 2019, p. 1.

CORNEJO PÉREZ, A., «Fiscalidad medioambiental y competitividad internacional: los ajustes en frontera», en *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, (2004), pp. 339-372.

COLAO MARÍN, P. Á., «La repercusión de los costes del depósito de residuos al generador o depositante y las consecuencias de la mora de éste en el pago» en *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 29 (8-9), (2013), pp. 43-60.

CRISTÓBAL BEÚNZA, I., «Propuesta de reforma de la fiscalidad medioambiental en España en el sector de hidrocarburos», en *Instituto de Estudios Económicos*, (2022), pp. 465-471.

CUBERO, J., MÁS, P., & POU, V., «Cambio climático y desarrollo sostenible. Fiscalidad medioambiental en España», en *BBVA Research*, (2022), pp. 1-17.

DE SADELEER N., «La armonización de legislaciones, mercado interior y medio ambiente: los retos del pacto verde.» en *Cuadernos de derecho transnacional*, 14.1 (2022), pp. 150-168.

DE SADELEER, N., «Principle of subsidiarity and the EU environmental policy», en *Journal for European Environmental & Planning Law*, 1 (2012), pp. 63-70.

DE VICENTE DE LA CASA, F., «La interpretación del art. 6 de la Ley orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA): Pasado y futuro», en *Revista técnica tributaria*, 128 (2020), pp. 73-116.

DE VICENTE DE LA CASA, F., «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos», en *Crónica Tributaria*, 144 (2012), pp. 149-175.

DECHEZLEPRÊTRE A., & SATO M., «The impacts of environmental regulations on competitiveness», en *Review of environmental economics and policy*, (2017) pp. 183-206.

DERTINGER, A. & WOLF-PETER, U., «Ansätze zur Umgestaltung von Abgaben und Umlagen auf Strom sowie Heiz- und Kraftstoffe», en *Econstor*, 129 (2019), pp. 1-12.

DORBAN I., JAKOB, M., KALKUHL, M. & STECKEL, J. C., «Poverty and distributional effects of carbon pricing in low- and middleincome countries – A global comparative analysis», en *World Development*, 115 (2019), pp. 252-255.

DUARTE G., RODRÍGUEZ LÓPEZ, Á. & GALVÁN VALLINA, J., «Objetivos y principios fundamentales de la política ambiental europea», en *Revista Internacional del Mundo Económico y del Derecho*, 6 (2013), pp. 37-69.

DURÁN CABRÉ J. M^a., «La armonización fiscal en la Unión Europea: Evolución y prioridades actuales», en *Papeles de economía española*, 141 (2014), pp. 99-111.

DURÁN ROMERO, G., «Políticas y estrategias en economía circular: avances y retos futuros», en *Economistas*, 177 (2022), pp. 171-176.

DURÁN SÁNCHEZ, J. L., «Los valores estéticos de los espacios naturales como bien jurídico protegido» en *Cultura y Conciencia. Revista de Antropología*, 3 (2019), pp. 32-42.

EKINS, P., & SPECK, S., «Proposals of Environmental Fiscal Reforms and the Obstacles to their Implementation», en *Journal of Environmental Policy & Planning*, 2 (2000), pp. 93-114.

ELVIRA PERALES, A., & ESPINOSA DÍAZ, A., «Actividad del Tribunal Constitucional: relación de Sentencias dictadas durante el primer cuatrimestre de 2019», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, 116 (2019), pp. 195-219.

EPINEY, A., «Environmental principles» en *Reflections on 30 Years of EU Environmental Law. A High Level of Protection*, 2006, pp. 19-42

ESTENSSORO SAAVEDRA, J. F., «Antecedentes para una historia del debate político en torno al medio ambiente: la primera socialización de la idea de crisis ambiental (1945 -1972)» en *Revista Universum*, 22 2 (2007), pp. 88-107.

EVANS, S., MEHLING, M. A., RITZ, R. A. & SAMMON, P., «Border carbon adjustments and industrial competitiveness in a European Green Deal», en *Climate Policy*, (2020), pp. 307-317.

FABBRINI, F., «The principle of subsidiarity» en *Oxford Principles of EU Law (OUP 2016), Forthcoming, iCourts Working Paper Series*, 66 (2016), pp. 1-26.

FALCÓN Y TELLA R., «Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional», en *Derecho del Medio ambiente y Administración Local*, (2004), pp. 213-227.

FERNÁNDEZ-MIRANDA FERNÁNDEZ-MIRANDA, J., «El principio de autonomía local y la posible superación de la teoría de la garantía institucional» en *Revista de Administración pública*, 75 (2008), pp. 113-156.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN & ARRANZ, A., «Le reforma ambiental del impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 7 (2021), pp. 167-178.

FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «Avances en la economía circular: Nueva legislación sobre residuos y plásticos», en *Actualidad Jurídica Ambiental*, 108 (2021), pp. 5-50.

FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «El Séptimo programa ambiental de la Unión Europea, 2013-2020», en *Revista Aragonesa de Administración Pública* 41-42 (2013), pp. 71-121.

FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «La política ambiental comunitaria: Referencia a los Programas de Acción», en *Revista de instituciones europeas* (1985), pp. 723-753.

FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «La política ambiental comunitaria: su evolución y su futuro», en *Revista de Administración Pública* 111 (1986), pp. 425-440.

FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., «La política ambiental y sobre desarrollo sostenible en la Unión Europea: de sus orígenes a la estrategia de desarrollo y al Tratado de Lisboa.», en *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, 13 (2008), pp. 15-47.

FERNÁNDEZ LIESA, C. R., «Relaciones exteriores de la Comunidad Europea en materia de medio ambiente del marco del Acta Única Europea», en *Revista de Instituciones Europeas* (1991), pp. 197-225.

FERNÁNDEZ SEGADO F., «El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos», en *Revista Vasca de Administración Pública Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*, 47 (1997), pp. 79-111.

FERNÁNDEZ, E., PÉREZ, R., & RUIZ, J. «Optimal green tax reforms yielding double dividend», en *Energy Policy*, 39 (2011), pp. 4253-4263.

FERRER ORTEGA, G., «Los primeros arbitrajes internacionales en materia ambiental» en *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 21 (2022), pp. 591-623.

FERRERO-GARCÍA, J. J., «El Convenio Internacional para la Protección de las Aves de 1902: ¿Una ocasión perdida para la conservación de la vida silvestre?», en *Ardeola International Journal of Ornithology*, 60(2), (2013), pp. 385-396.

FRASER, I., & WASCHIK, R., «The double dividend hypothesis in a CGE model: Specific factors and the carbon base», en *Energy Economics*, 39 (2013), pp. 283–295.

FULLERTON, D. & WEST, S., «Can Taxes on Cars on Gasoline mimic an Unavailable Tax on Emissions?», en *Journal of Environmental Economics and Management* 43 (1), (2002), pp. 135-157.

FULLERTON, D. & WOLVERTON, A., «The two-part instruments in a second-best world», en *Journal of Public Economics* 89 (2005), pp. 1961–1975.

FULLERTON, D., «Environmental levies and distortionary taxation: comment», en *The American Economic Review*, 87 (1997), pp. 245–251.

FULLERTON, D., «Six Distributional Effects of Environmental Policy», en *Nber Working Paper Series*, 16703 (2011), pp. 923-929.

FULLERTON, D., A. L., LEICESTER, A. & SMITH, S., «Environmental Taxes», en *Dimensions of Tax Design*, 2010, pp. 429-439.

FUNCAS, «Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria», en *Papeles de Energía*, 18 (2022), pp. 31-40.

GAGO A., LABANDEIRA, X., LABEAGA J. M^a. & LÓPEZ-OTERO, X., «Impuestos sobre el Transporte, Descarbonización y Equidad. Propuestas y Evaluación para España», en *Economycs for energy*, 02 (2020), p. 1-32.

GAGO RODRÍGUEZ, A., «Impuestos sobre la electricidad y la energía: una oportunidad para la consolidación fiscal», en *La fiscalidad del sector eléctrico*, Valencia 2017, pp. 23-44.

GAGO RODRÍGUEZ, A., LABANDEIRA VILLOT, X, PICOS, F., & RODRÍGUEZ, M., «Cambio climático, mercado de emisiones y reforma fiscal verde», en *Los nuevos retos de la fiscalidad*, Madrid 2006, pp. 107-122.

GAGO, A. & LABANDEIRA X., «El informe Mirrlees y la Imposición ambiental en España» en *Economics for energy*, 13 (2013), pp. 1-44.

GAGO, A., & LABANDEIRA X., «Impuestos energético-ambientales en España: Situación y propuestas eficientes y equitativas», en *Documentos de trabajo*, 2 (2019), pp. 1-78.

GAGO, A., LABANDEIRA, X., LABEAGA J. M. & LÓPEZ-OTERO, X., «Impuestos Energético-ambientales, Cambio Climático y federalismo fiscal en España», en *Economics for energy*, 2 (2019), pp. 1-16.

GARCÍA CARRETER, B., «Nuevas cuestiones en torno al Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible al hilo de la STJ de las Islas Baleares 36/2020, de 27 de enero» en *Nueva fiscalidad*, 2 (2020), pp. 253-262.

GARCÍA DE PABLO, J. F., «Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico», en *Quincena fiscal*, 11 (2021), pp. 31-54.

GARCÍA LUPIOLA, A., «Cinco décadas de programas europeos sobre medio ambiente. Un repaso ante la llegada del Octavo programa.», en *Revista Catalana de Dret Ambiental* 2 (2021), pp. 1-42.

GARCÍA-ÁLVAREZ GARCÍA, G., «Acceso a la información, participación y acceso a la justicia en cuestiones ambientales: del Convenio de Aarhus a la Sentencia Boxus», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 14 (2013), pp. 433-472.

GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B., «Sostenibilidad energética», en *Economistas. Una Reforma fiscal para la competitividad*, 178 (2022), pp. 82-88.

GARCÍA VALIÑAS, M^a. A., ARBUÉS GARCÍA, F., «La fiscalidad del agua» en *FEDEA*, 2020, pp. 1-24.

GIL SORIANO, A., «Fresh air for the aviation: towards a greener taxation», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, 454 (2021), pp. 50-55.

GLOMM, G., KAWAGUCHI, D., & SEPULVEDA, F., «Green taxes and double dividends in a dynamic economy», en *Journal of Policy Modeling*, 30 (2008), pp. 19-32.

GONZÁLEZ-GAGGERO, P., «Orientaciones generales de Organismos Internacionales (OCDE, FMI, UE)», en *Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, 2018, pp. 39-55.

GOULDER, L. H. & PARRY I. W. H., «Instrument Choice in Environmental Policy», en *Review of Environmental Economics and Policy*, 2 (2008), pp. 152-174.

GOULDER, L. H., «Climate change policy's interactions with the tax system», en *Energy Economics*, 40 (2013), pp. 3-11.

GUEVARA LINARES, V. M., «Medio ambiente y acuerdos comerciales de América Latina... ¿Amigos o enemigos?» en *Core*, (2013), pp. 1-22.

GUIMARAES, R., «El discreto encanto de la cumbre de la tierra. Evaluación impresionista de Río 92», en *Nueva Sociedad*, 122 (1992), pp. 86-103.

HASHMI, R., «Dynamic relationship among environmental regulation, innovation, CO2 emissions, population, and economic growth in OECD countries: A panel investigation», en *Journal of Cleaner Production*, (2019), pp. 1100-1109.

HERNÁNDEZ DE COS, P., «Los principales retos de la economía española tras el Covid-19. Comparecencia en la Comisión para la Reconstrucción Social y Económica de España tras el Covid-19/Congreso de los Diputados, el 23 de junio de 2020», en *Documentos Ocasionales*, 2024 (2020), pp. 1-87.

HERRERA MOLINA, P. M., «Bonificaciones y otros elementos ambientales en el Impuesto sobre Actividades Económicas situación actual y propuestas de reforma», en *Revista Nueva Fiscalidad*, 3 (2020), pp. 21-51.

HINOJO ROJAS, M. «La política en materia de medio ambiente de la U.E. en perspectiva histórica: de Roma a Niza», en *Revista de estudios europeos*, 72 (2018), pp. 26-73.

HONGSONG WANG, W., MORENO-CASAS, V. & HUERTA DE SOTO, J., «A Free-Market Environmentalist Transition toward Renewable Energy: The Cases of Germany, Denmark, and the United Kingdom», en *Energies*, 14 (2021), p. 1-27.

JAFFE, A. B., & PALMER, K., «Environmental regulation and innovation: a panel data study», en *Working Paper*, 5545, pp. 610-619.

JENSEN, L., & THOMASSEN N., «Denmark's National Recovery and Resilience Plan» en *Next Generation EU (NGEU) delivery-How are the Member States doing?*, (2022), pp. 1-11.

JIMÉNEZ-BELTRÁN, D., «El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente» en *Environmental information systems*, 2020, pp. 1-14.

KAPLOW, L., «Taxation», en *Discussion Paper*, 542 (2006), pp. 1-86.

KEMFERT, C., « Deutschland bis 2050 CO2-neutral? Der Weg dorthin muss noch gefunden werden», en *Econstor*, 21 (2019), p. 388.

KEMFERT, C., WOLF-PETER, S., WÄGNER, N. & ZAKLAN, A., «Umweltwirkungen der Ökosteuer begrenzt, CO2-Bepreisung der nächste Schritt», en *Econstror*, (2019), pp. 215-221.

KLEIN F. & VAN DEN BERGH, J., «The employment double dividend of environmental tax reforms: exploring the role of agent behaviour and social interaction», en *Journal of Environmental Economics and Policy*, (2020), pp. 189-213.

KLOK, J., LARSEN, A., DAHL, A., & HANSEN, K., « Ecological Tax Reform in Denmark: history and social acceptability» en *Energy Policy*, 34 (2006), pp. 905-916.

KOSONEN K., & NICODEME G., «The Role of Fiscal Instruments in Environmental Policy», en *CESifo Working Paper*, 2719 (2009), pp. 1-37.

LA SCALA, A.E. «Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali» en *Rassegna Tributaria*, 4, (2007) pp. 1309-1342.

LABANDEIRA VILLOT, X., LÓPEZ OTERO, X. & RODRÍGUEZ, MÉNDEZ M., «Cambio climático y reformas fiscales verdes», en *Ekonomiaz*, 67 (1), (2008), pp. 30-47.

LABANDEIRA X., LABEAGA J. M. & LÓPEZ-OTERO X., «Nuevas Reformas Fiscales Verdes: Evaluaciones Ex ante para España», en *Economics for energy*, 3 (2018), pp. 1-35.

LABANDEIRA, X., «Taxation and ecological transition during climate and energy crises: the main conclusions of the 2022 Spanish White Book on tax reform», en *Elcano Royal Insitute*, 9 (2022), pp. 1-30.

LABANDEIRA, X., LABEAGA J.,M., & LÓPEZ-OTERO X., «New Green Tax Reform: Ex-ante Assessments for Spain», en *Journal sustainability*, 11 (2019), pp. 1-25.

LABANDEIRA, X., LABEAGA, J. M., & LÓPEZ-OTERO, X., «Cambio climático, Fiscalidad y Compensaciones distributivas», en *Economics for energy*, 2 (2022), pp. 1-14.

LABEAGA J. M. & LABANDERIA X., «Economics of Environmental Taxes and Green Tax Reform», en *Sustainability* 12, 350 (2020), pp. 350-353.

LARREA BASTERRA, M., «Tendencias en fiscalidad energética y medioambiental en el entorno europeo», en *Resumen Ejecutivo de cuadernos Orkestra*, 76 (2020), pp. 1-138.

LARREA BASTERRA, M., FERNÁNDEZ GÓMEZ, J. & HERMANA R. Á. «La fiscalidad energética en Francia. El impuesto sobre el carbono», en *Cuadernos Orkestra*, 52 (2019), pp. 1-237.

LASARTE ÁLVAREZ, J., «La financiación de las Comunidades Autónomas», en *Revista de estudios regionales*, 4, (1979), pp. 475-501.

LASSERRE, F. & VEGA CÁRDENAS, Y. E., «La gobernanza de los Grandes Lagos entre Canadá y Estados Unidos, ¿siempre de común acuerdo?» en *Frontera norte*, 34 (2022), pp. 1-26.

LEIVA LÓPEZ, A., «La inexistencia de finalidad medioambiental en el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica (IVPEE) y sus consecuencias jurídicas», en *Revista Catalana de Dret Ambiental*, 2 (2020), pp. 1-15.

LINARES, P. & COLLADO, N., «El impacto del ajuste en frontera al carbono sobre la competitividad industrial», en *Esade Center for Economic Policy*, 38 (2022), pp. 1-30.

LÓPEZ PÉREZ, F., «El impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales y el derecho comunitario: Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, XIX (2018), p. 379-413.

LÓPEZ RAMÓN, F., «Caracteres del derecho comunitario europeo ambiental», en *Medio Ambiente & Derecho: Revista electrónica de derecho ambiental*, 1 (1998), pp. 53-74.

LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J. & SÁNCHEZ CAÑIZARES, S., «Fiscalidad autonómica y medio ambiente. Una reflexión en torno al impuesto andaluz que grava la contaminación atmosférica», en *Revista de estudios regionales*, 8 (2009), pp. 351-358.

LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J., «La reforma fiscal ecológica en la Unión Europea: antecedentes, experiencias y propuestas» en *Revista de economía institucional*, (8) 15, (2006), pp. 321-332.

LOW, P. & YEATS, A., «Do "dirty" industries migrate?» en *World Bank Discussion Papers* (1992).

LOZANO CUTANDA, B., «Derecho ambiental: algunas reflexiones desde el derecho administrativo», en *Revista de Administración Pública* 200 (2016), pp. 409-438.

LUCHENA MOZO, G. M^a., «El canon de Castilla-La Mancha al resguardo del TJUE en la Sentencia de 20 de septiembre de 2017 (asuntos acumulados C-215/16, C-216/16 y C-221/16)», en *Quincena Fiscal*, 21 (2017), pp. 119-142.

LUCHENA MOZO, G. M^a., «La fiscalidad como elemento incentivador de la descarbonización. El autoconsumo eléctrico», en *Revista Quincena Fiscal*, 5 (2022), pp. 1-31.

MACARRO OSUNA, J. M., «La imposición sobre el carbón para generación eléctrica y su compatibilidad con el Derecho Europeo», en *Revista Nueva Fiscalidad*, 1 (2022), pp. 260-273.

MANGAS MARTIN, A., «La cooperación reforzada en el Tratado de Ámsterdam», en *Comunidad Europea Aranzadi*, (1998), pp. 27-38.

MANZANO SILVA, E., «El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 21 (2022), pp. 542-569.

MARTÍN SANTANA, L., «Finalidad extrafiscal en los tributos que gravan el autoconsumo eléctrico de fuentes de energías renovables.», en *Revista Quincena Fiscal*, 21 (2020), pp. 93-115.

MARTÍNEZ SERRANO, A., «Las cuentas ambientales del INE: visión general, logros y retos futuros», en *Cuadernos Económicos de Información Comercial Española*, 101 (2021), pp. 15-36.

MATA SIERRA, M^a. T., «La armonización fiscal de los impuestos especiales», en *Revista Jurídica de la Universidad de León*, 5 (2018), pp. 41-64.

MATA SIERRA, M^a. T., «La viabilidad de aplicar una bonificación fiscal verde en el impuesto especial sobre el carbón», en *Revista Nueva Fiscalidad*, 4 (2018), pp. 53-77.

MATHUR, A., & MORRIS A. C., «Distributional effects of a carbon tax in broader U.S. fiscal reform», en *Energy Policy*, 66 (2014), pp. 326–334.

MATTEL, J. & NORIEGA MATIAS, J. L., «Germany's ecological tax reform as paradigm to Brazil», en *Veredas do Direito Belo Horizonte*, 34 (2019), pp. 205-233.

MAYOR ZARAGOZA, F., «De Río (1992) a Johannesburgo (2002): ¿éxito o fracaso de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible», en *Revista de Fomento Social*, 57 (2002), pp. 403-433.

MEDINA ORTEGA, M. «El Tratado de prohibición de pruebas nucleares» en *Revista de estudios políticos*, 132 (1963), pp. 161-172.

MÉNDEZ ROCASOLANO, M., & MARÍN GONZÁLEZ L. A., «Perfiles axiológicos sobre la naturaleza normativa a propósito de la eficacia y eficiencia en materias fundamentales para la supervivencia. El caso de las normas voluntarias de gestión ambiental», en *Revista de Direito Brasileira*, 19, 8, (2018), pp. 70-83.

MENDEZCARLO SILVA V., MEDINA JIMÉNEZ, A. & BECERRA QUINTERO G. E., «Las teorías de Pigou y Coase, base para la propuesta de gestión e innovación de un impuesto ambiental en México», en *Revista académica de investigación Tlatemoani*, 2 (2010), pp. 1-11.

MENDOZA HERNÁNDEZ, D., «El gravamen de la energía eléctrica», en *Observatorio Medioambiental*, 22 (2019), pp. 311-335.

MENÉNDEZ MORENO, A., «¡Marchando: otra de ecológicos! A propósito de los tributos que contempla la ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular», en *Revista Quincena Fiscal*, 15 (2022), pp. 1-12.

MENÉNDEZ MORENO, A., «El canon contemplado en el artículo 112 bis de la Ley de aguas y su contraprestación con los principios de la Unión Europea... A propósito de sendas Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2019», en *Revista Quincena Fiscal*, 6 (2020), pp. 1-15.

MENÉNDEZ MORENO, A., «Paradoja de la fiscalidad medioambiental», en *Revista Quincena Fiscal*, 19 (2021), pp. 7-16.

METCALF, G. E., «Market-based policy options to control US greenhouse gas emissions», en *Journal of Economic Perspectives*, 2, pp. 5-27.

MIRAS MARÍN, N., «La controvertida delimitación del concepto de armonización impositiva externa» en *Nueva Fiscalidad*, 2 (2020), pp. 205-220.

MOLINOS RUBIO, L. M^a, «Modificaciones económico-financieras en el ámbito del saneamiento», en *Justicia administrativa: Revista de derecho administrativo*, 1 (2012), pp. 105-126.

MONTES NEBREDA, A., «Imposición al carbono: Derecho comparado y propuesta para España», en *Economía Aplicada, Pública y Política*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1, (2019), pp. 1-69.

MORENO GARCÍA, J., «La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional: un problema no resuelto», en *Revista Vasca de Administración Pública*, 115 (2019), pp. 289-313.

MOSCHETTI, «Orientaciones generales de la capacidad contributiva», en *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, 53 (269), (2003) pp. 513-562.

MUÑOZ AUNIÓN, A. & LEÓN SILVA, G. A., «El principio quien contamina paga en la regulación europea. El medio ambiente sometido a reglas jurídicas», en *Revista DYCS Victoria*, 1 (2020), pp. 6-15.

NÁÑEZ ALONSO, S. & HERNÁNDEZ SÁNCHEZ, Á., «Análisis jurídico-económico sobre el incentivo fiscal aplicable a los vehículos «ecológicos» en el IVTM. El caso de Castilla y León y sus principales municipios», en *Revista Jurídica de Castilla y León*, 56 (2022) pp. 143-191.

NOGUEIRA LÓPEZ A., «Galicia: recuperación del primer nivel organizativo sin una apuesta ambiental relevante» en *Observatorio de políticas ambientales*, 2016, pp. 1155-1180.

NORDSTRÖM, H, & VAUGHAN, S., «Commerce et environment, WTO Special Studies», en *World Trade Organization*, 4f (1999), pp. 1-126.

OATES, W. E., «Green taxes: can we protect the environment and improve the tax system at the same time?», en *Southern Economic Journal*, 61 (1995), pp. 915-922.

OCHOA FIGUEROA A., «Medio ambiente como bien jurídico protegido, ¿Visión antropocéntrica o ecocéntrica?», en *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 11 (2014), pp. 253-294.

ORTIZ CALLE, E., «Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea», en *Revista de Contabilidad y Tributación* 437-438 (2019), pp. 83-116.

ORTIZ CALLE, E., «La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario y la imposición sobre la energía nuclear», en *Crónica Tributaria*, 168 (2018), pp. 183-214.

ORTIZ CALLE, E., «Los impuestos sobre la energía nuclear y la producción hidroeléctrica. Protección del medio ambiente y libre competencia, a propósito de las Sentencias del Tribunal de Justicia de 7 de noviembre de 2019», en *La Ley Unión Europea*, 78 (2020), pp. 1-30.

OWENS J., LENNARD M. & ANDRÉS E., «La financiación del Desarrollo Sostenible: Tributación y Objetivos de Desarrollo Sostenible. Policy-making en Tributación, Cooperación tributaria Internacional y Gobernanza Fiscal Mundial como principal fuente de financiación de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas», en *Revista de educación y Derecho*, 21 (2020), pp. 1-16.

OWENS J., LENNARD M. & ANDRÉS E., «La financiación del Desarrollo Sostenible: Tributación y Objetivos de Desarrollo Sostenible. Policy-making en Tributación, Cooperación tributaria Internacional y Gobernanza Fiscal Mundial como principal fuente de financiación de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas», en *Revista de educación y Derecho*, 21 (2020), pp. 1-16.

PARRY, I. W., «Pollution Taxes and Revenue Recycling», en *Journal of environmental economics and management* 29 (3), (1995), pp. 64-77.

PATÓN GARCÍA, G., «Impuestos sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (Arts. 84 a 97)», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, (2022), pp. 571-601.

PERNAS GARCÍA, J. J., «Los principios de la política ambiental comunitaria y la libre circulación de mercancías», en *Anuario de Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, 5 (2001), pp. 599-628.

PETRIE, M., «Mainstreaming Environmental Stewardship in Government Strategy and Policy», en *Environmental Governance and Greening Fiscal Policy*, (2021) pp. 43-60.

PICIU CORNELIA, G., & TRICA LENUTA, C., «Assessing the Impact and Effectiveness of Environmental Taxes», en *Procedia Economics and Finances*, 3 (2012), pp. 728-733.

PITRONE, D., «Definiendo los Impuestos ambientales. Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea», en *Revista IUS ET VERITAS* 49, (2014), pp. 78-90.

PIZER, W. A. & SEXTON, S., «The Distributional Impacts of Energy Taxes», en *Review of Environmental Economics and Policy*, 13 (2019), p. 104-123.

PORTER, M. E., & VAN DER LINDE C., «Green and competitive: ending the stalemate», en *Harvard Business Review*, 73 (1995), pp. 120-134.

PUCHOL TUR, T., «El impuesto sobre Hidrocarburos en las cooperativas agroalimentarias», en *Revista de Estudios Cooperativos*, 142 (2022), pp. 1-15.

RAFATY, R., DOLPHIN G., & PRETIS, F., «Carbon pricing and the elasticity of CO2 emissions», en *Cambridge Working Paper in Economics*, 20116 (2020), pp. 1-74.

RANDO BURGOS, E., «El Pacto Verde Europeo como antesala de la Ley Europea del Clima», en *Bioderecho.es: Revista internacional de investigación en Bioderecho*, 12 (2020), pp. 1-7.

REGUEIRO FERREIRA, R. M^a., «Responsabilidad ambiental, canon eólico y gobernanza local. El caso de Galicia», en *Regional and Sectoral Economic Studies*, 19, 1, (2019), pp. 145-156.

REMEUR, C., «Understanding environmental taxation», en *European Parliamentary Research Service* 2020.

RIINA PILKE & PEKKA RÄSÄNEN, «Practicing or Preaching? Linking Taxation and Sustainable Development in EU Foreign Policy», en *European Foreign Affairs Review*, 2 (2018), pp. 203-221.

RODRIGO HERNÁNDEZ, Á. J., «El Principio de Integración de los aspectos económicos, sociales y medioambientales del desarrollo sostenible», en *Revista Española de Derecho Internacional*, 2 (2012), pp. 133-161.

RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. E., «EL doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día» en *Instituto de estudios fiscales*, (23) 5, (2005), pp. 1-51

RODRÍGUEZ PEÑA, N., L., «Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad», en *Crónica de legislación Financiero y Tributario*, 10 (2022), 271-272.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., «El Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producido por la aviación comercial en el marco de la fiscalidad autonómica medioambiental. Análisis de la STSJ de Cataluña de 26 de mayo de 2022», en *Revista Nueva Fiscalidad*, 3 (2022), pp. 269-280

ROVIRA FERRER, I., «Estado actual y perspectiva de futuro de la potestad autonómica para crear impuestos propios», en *Revista d'estudis autonòmics i federals*, 24 (2016), pp. 193-234.

ROZAS VALDÉS, J. A., «Evolución y reforma del sistema financiero de la energía eléctrica», en *Crónica Tributaria*, 150 (2014), pp. 210-233.

RUIZ ALMENDRAL, V., «Una reforma tributaria para España», en *Tribuna abierta Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 58 (2022), p. 7-26.

RUTHERFORD, A., «The Application of the Environment Act 2021 Principles to Carbon Capture and Storage», en *Laws*, 1 (2022), pp. 1-14.

SALASSA BOIX, R., «Marco normativo nacional, comunitario e internacional de la imposición sobre la entrada a España de plásticos no reciclados», en *Nueva Fiscalidad*, 4, (2021), pp.153-166.

SALAZAR ORTUÑO, E., «Coordenadas y desarrollos internacionales del acceso a la justicia en asuntos ambientales» en *Revista Aranzadi Derecho Ambiental*, 42 (2019), p. 143-194.

SAN-SEBASTIÁN, A., «Análisis de los aspectos más destacables de medidas fiscales para la sostenibilidad energética», en *La Ley*.

SANAHUJA, J. A., «Pacto Verde Europeo: el giro ambiental de un acto global», en *Anuario CEIPAZ 2020-2021*, (2021), pp. 69-95.

SÁNCHEZ SÁEZ, A., «Un enfoque teleológico de la distribución de las competencias ambientales entre el Estado y las Comunidades Autónomas en España», en *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, 5 (2004), pp. 115-137.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M^a., «Los impuestos medioambientales considerados instrumentos eficientes económicamente y efectivos para la naturaleza», en *Revista de estudios jurídicos*, 20 (2020), pp. 569-576.

SANZ LARRUGA, F. J., «La integración europea y el principio comunitario de integración ambiental en el ordenamiento jurídico español», en *Revista da Secretaria do Tribunal Permanente de Revisáo*, 6 (2018), pp. 254-286.

SASTRE SANZ, S., «Instrumentos fiscales para una economía circular en España», en *Documentos de trabajo*, 10 (2019), pp. 4-52.

SAUJOT, M. & BERGHAMANS N., «Après le gel de la taxe carbone, quelles priorités pour la transition écologique?», en *IDDR SciencesPo Propositions*, 1 (2019), pp. 1-25.

SEDEÑO LÓPEZ, J. F., «La constitucionalidad del impuesto catalán sobre estancias en cruceros turísticos» en *Revista de Contabilidad y Tributación*, 465 (2021), pp. 77-84.

SEDEÑO LÓPEZ, J. F., «Pasado, presente y futuro de la imposición sobre el carbono en España y la Unión Europea», en *Revista Nueva Fiscalidad*, 2 (2021), p. 167-200.

SHAHZAD, U., «Environmental taxes, energy consumption, and environmental quality: Theoretical survey with policy implications», en *Environmental Science and Pollution Research*, 27 (2020), pp. 24848-24862.

SIMÓN ACOSTA, E., «Reflexiones sobre las tasas de las haciendas locales», en *Hacienda Pública Española* 35 (1975), pp. 253-304.

SOLERA CARNICERO, A. L. & MARTÍNEZ SERRANO, A., «Las cuentas medioambientales y la medición de las emisiones a la atmósfera» en *Las cuentas ambientales del INE: visión general, logros y retos futuros*, 2019, pp. 16-19.

SOTELO NAVALPOTRO, J. A., «Medio ambiente y desarrollo en España, en los prolegómenos del siglo XXI: las políticas medioambientales de la UE», en *Observatorio Medioambiental* 3 (2000), pp. 341-397.

SOTELO PÉREZ, M., SOTELO PÉREZ I. & SOTELO NAVALPOTRO, J. A., «Política Económica y Medioambiente, una aproximación», en *Observatorio Medioambiental*, 22, (2019), pp. 91-109.

SUBERBIOLA GARBIZU, I., «La reformulación del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica como tributo medioambiental», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 7 (2021), p. 179-190.

TANDAZO RODRÍGUEZ, A., «Bonificaciones ambientales en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 7 (2021), pp. 1-30.

TEJEDOR DE LA FUENTE, E., & Manso Jurado J., «Paquete de medidas legislativas sobre fiscalidad medioambiental de la Unión Europea» en *PWC. Periscopio Fiscal y Legal*, pp. 1-2.

TOMÁS, M., LÓPEZ, L. A. & MONSALVE, F., «Carbon footprint, municipality size and rurality in Spain: inequality and carbon taxation», en *Journal of Cleaner Production*, 266 (2020), p. 121798.

VAN HEERDEN, J. H., BLIGNAUT, J. N., MABUGU, M., GERLAGH, R., HESS, S. & TOL, R. S., «Redistributing environmental tax revenue to reduce poverty in South Africa: The cases of energy and water», en *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 9 (2006), pp. 537-542.

VAQUERA GARCÍA, A., «La protección ambiental como alternativa de financiación de las comunidades autónomas, el caso de los impuestos sobre usos y aprovechamientos del agua embalsada de Galicia y Castilla y León.», en *Alternativas de financiación en época de crisis*, 2014, pp. 127-170.

VAQUERA GARCÍA, A., «La tributación de los envases de plástico no reutilizables. La relación entre la protección ambiental en la Constitución española de 1978, la economía circular y la fiscalidad», en *Revista jurídica de la Universidad de León*, 8 (2021), pp. 241-266.

VÁZQUEZ DE PRADA, V., «La Conferencia de Estocolmo sobre el medio ambiente», en *Revista de Administración Pública*, 68 (1972), pp. 381-404.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., «Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales: de un pasado inconstitucional a ¿un futuro contrario al Derecho de la UE? (Comentario a la Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 20 de enero de 2017)», en *Revista Nueva Fiscalidad*, 2 (2017), p. 185-194.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., «Constitucionalidad del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente (Comentario a la STC 120/2018, de 31 de octubre de 2018)» en *Nueva Fiscalidad*, 4 (2018), pp. 205-211.

VENMANS, F., ELLIS, J. & NACHTIGALL, D., «Carbon pricing and competitiveness: are they at odds?», en *Climate Policy*, 9 (2020), pp. 1070-1091.

VILLAR EZCURRA, M., «Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental», en *Crónica Tributaria*, 135 (2010), pp. 231-245.

VILLAR EZCURRA, M. & LABANDEIRA VILLOT, X., «El papel de la fiscalidad medioambiental en el ámbito energético: Reflexiones para España» en *Papeles de economía española*, 174 (2022), pp. 143-156.

VILLAR RUBIO, E. & BARRILAO GONZÁLEZ P. E., «Los impuestos ecológicos en Andalucía y su impacto en la recaudación tributaria», en *Revista Técnica Tributaria*, 109 (2015), pp. 121-138.

VILLAR RUBIO, E., «La reforma fiscal verde: Un análisis de convergencia a nivel europeo», en *Fundación Alternativas* (2015), pp. 51-74.

VILLCA POZO, M., «Mecanismos de control de los impuestos sobre estancias turísticas en el alquiler vacacional en viviendas mediante plataformas digitales» en *Crónica Tributaria*, 187 (2022), pp. 125-149.

VONA, F., «Job losses and political acceptability of climate policies: why the 'job-killing' argument is so persistent and how to overturn it», en *Climate Policy*, (2018), pp. 524-532.

VONA, F., «Managing the Distributional Effects of Environmental and Climate Policies: The Narrow Path for a Triple Dividend», en *Environment Working Paper*, 188, pp. 1-61.

VV.AA. GAGO, A., «Transport Taxes and Descarbonization in Spain: Distributional Impacts and Compensation», en *Hacienda Pública Española*, 238 (2021), pp. 101-136.

VV.AA. GONZÁLEZ-EUGENIO M., «Análisis de impacto del plan nacional integrado de energía y clima (PNIEC) 2021-2030 de España», en *Papeles de Economía Española*, 163 (2020), pp. 9-22.

YAGÜE BALLESTER, I., «Impuestos Verdes Autonómicos vs Principios Tributarios del Ordenamiento Español», en *Observatorio Medioambiental*, 2 (1999), pp. 331-369.

ZHANG, W., LI, G., UDDIN K. & GOU, S., «Environmental regulation, Foreign investment behavior, and carbon emissions for 30 provinces in China», en *Journal of Cleaner Production*, 248 (2020), pp. 1-25.

TRATADOS Y CONVENIOS

Convenio para la Regulación de la Pesca de la Ballena de 24 de septiembre de 1931, Sociedad de las Naciones, Ginebra.

Tratado sobre especies migratorias firmado entre Estados Unidos y el Reino Unido, en representación de Canadá, el 16 de agosto de 1916.

Convenio de Londres de 8 de noviembre de 1930 para la conservación de la flora y fauna natural en África.

Tratado de Washington sobre la Antártida de 1 de diciembre de 1959 o el Tratado de Moscú sobre prohibición parcial de ensayos nucleares en la atmósfera, en el espacio exterior y bajo el agua de 5 de agosto de 1963.

Convenio de Washington de 12 de octubre de 1940 sobre la protección de la flora, fauna y las bellezas panorámicas naturales de los países de América.

Tratado de Washington sobre la Antártida de 1 de diciembre de 1959.

Tratado de Moscú sobre prohibición parcial de ensayos nucleares en la atmósfera, en el espacio exterior y bajo el agua de 5 de agosto de 1963.

United Nations Conference on the Conservation and Utilization of Resources 1948.

La Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de Naciones Unidas (Asamblea general de 1987): "El desarrollo sostenible es aquél que satisface las necesidades actuales sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades".

Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero de 18 de abril de 1951 en París.

Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea y Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica.

Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea firmado en Roma el 25 de mayo de 1957.

Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 Maastricht.

Comunicación de la Comisión, «Libro Verde sobre la Iniciativa Ciudadana Europea», COM (2009) 622 final de 11 de noviembre de 2009.

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01).

Comunicación de la Comisión Europea, «El principio de precaución», 2.2.2000, COM (2000).

NORMATIVA:

Ley N^o 071 Ley de 21 de diciembre de 2010, Ley de derechos de la Madre Tierra.

Directiva Marco del agua 2000/60/CE, que insta a las autoridades nacionales a restaurar todas las masas de agua superficiales

Directiva 92/43/CEE del Consejo de 21 de mayo de 1992, sobre la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres.

Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y el Consejo de 19 de noviembre de 2008 sobre los residuos.

Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y el Consejo de 23 de octubre de 2000 por el que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas.

Directiva 1999/31/CE de 26 de abril de 1999 relativa al vertido de residuos.

Directiva 2008/98/CE sobre residuos ([2008] DO L312/3).

Directiva 2015/2193 sobre limitación de emisiones a la atmósfera de determinados contaminantes procedentes de instalaciones de combustión medianas.

Directiva (UE) 2016/802 del Parlamento europeo y del Consejo de 11 de mayo de 2016 relativa a la reducción del contenido de azufre de determinados combustibles líquidos.

Directiva 2003/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de mayo de 2003 relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte.

Reglamento UE 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 2021 por el que se establece el Marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n.º 401/2009 y (UE) 2018/1999 («Legislación europea sobre el clima»).

Reglamento (UE) 2021/1058 del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de junio de 2021 relativo al Fondo Europeo de Desarrollo Regional y al Fondo de Cohesión.

Ley 18/2003 de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

Ley 9/2005 de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de Tributos cedidos y tributos propios.

Ley 12/1990 de 26 de julio de aguas y en el Decreto 174/1994 de 28 de julio por el que se aprueba el reglamento de control de vertidos para la protección del dominio público hidráulico.

Ley 15/2008 de 19 de diciembre del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada.

Ley 10/2015 de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón.

Ley 6/2018, de 13 de noviembre, por la que se modifica el impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión regulado en el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

Ley 18/2003 de 29 de diciembre de medidas fiscales y administrativas.

Ley 13/2005 de 30 de diciembre de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios y cuyo contenido fue posteriormente incorporado al Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad aragonesa.

Ley 16/2005 de 29 de diciembre de impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente.

Ley 12/2014 de 10 de octubre del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.

Ley 12/2014, de 10 de octubre que grava la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros y de mercancías en los aeródromos durante el ciclo LTO.

Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad crea y regula el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un solo Uso en Andalucía (IBP).

Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las

sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad.

DOCUMENTOS INSTITUCIONALES

AGENCIA EUROPA DE MEDIO AMBIENTE «Environmental taxation and EU environmental policies» n^o 17/2016 en <https://www.eea.europa.eu/publications/environmental-taxation-and-eu-environmental-policies>.

AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE, «Recent developments in the use of environmental taxes in the European Union» en *Environmental issue report*, 1 (2000).

AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE, «The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions» n^o 22/2021 en <https://www.eea.europa.eu/publications/the-role-of-environmental-taxation>.

AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE, Utilizar el mercado para una política ambiental eficaz y rentable Instrumentos de mercado en Europa, 2007.

ASAMBLEA GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS, «Objetivos de desarrollo sostenible», <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2015/09/la-asamblea-general-adopta-la-agenda-2030-para-el-desarrollo-sostenible/>

ASAMBLEA GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS, «Resolución aprobada por la Asamblea General el 25 de septiembre de 2015 por la que se aprueba Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible» pp. 1-40.

INSTITUT NATIONAL DE LA STATISTIQUE ET DES ETUDES ECONOMIQUES <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c2234>.

COMITE POUR L'ECONOMIE VERTE, *Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022?*, 2022.

COMISIÓN EUROPEA, https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/recovery-plan-europe_es

BANCO DE ESPAÑA «El semestre europeo 2020 y las recomendaciones específicas para España» en Notas Económicas. Boletín Económico, 3, 2020.

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01)

COM (97) 9 final, Comunicación de la Comisión Europea de 26 de marzo de 1997 sobre impuesto y gravámenes ambientales en el Mercado Único.

COMISIÓN EUROPEA «Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía Preguntas y respuestas» en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/qanda_21_3662

COMISIÓN EUROPEA, «Libro Verde sobre la Iniciativa Ciudadana Europea», COM (2009) 622 final de 11 de noviembre de 2009.

COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité económico y social europeo y al Comité de las regiones COM (2019) 640 final de 11 de diciembre de 2019.

COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión Europea, “El principio de precaución”, 2.2.2000, COM (2000) 1 final.

COMISIÓN EUROPEA, *Manual: Statics on Environmental Taxes*, 1996.

COMISIÓN EUROPEA, «Programa de acción (CECA, Euratom, CEE) en materia de medio ambiente, 1973-1976» en <https://cordis.europa.eu/programme/id/ENV-ENVAP-1C/es>.

COMISIÓN EUROPEA, «Fiscalidad: La Comisión expone sus prioridades», en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_01_737

Comité de personas expertas para elaborar el libro blanco sobre la reforma tributaria, Madrid, 2022.

COMETR, «Competitiveness Effects of Environmental Tax Reforms», 2007 en https://pure.au.dk/portal/files/128999763/COMETR_Summaryreport.pdf Consultado el día 20 enero 2021.

CONSEJO EUROPEO, Comunicado de prensa, 610 (2019).

COPENHAGEN ECONOMICS, «Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union», en *Taxation Papers*, 13 (2008), pp. 7-33

COPENHAGEN ECONOMICS, «Reduced VAT for Environmentally Friendly Products», en *Taxation Papers* 13 (2008), p. 106.

COUNCIL ECONOMIC POLICIES, «Denmark's Green Tax Reform: G20 Countries Should Take Notice», (2022) <https://www.cepweb.org/denmarks-green-tax-reform-g20-countries-should-take-notice/>

Decisión (UE) 2022/591 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de abril de 2022 relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2030.

Decisión 2022/591 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de abril de 2022 relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2030.

Decisión 2179/98/CE del Parlamento Europeo y el Consejo, del 24 de septiembre de 1998, relativa a la revisión del programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible "Hacia un desarrollo sostenible".

DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA núm. C 328/5, de 7 de diciembre de 1987

DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA, núm. C 139/46, del 13 de junio de 1977.

EUROSTAT, «Environmental taxes – A statistical guide», 2001.

EUROSTAT, «Environmental tax statistics», 2013 en https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Environmental_tax_statistics

FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE INDUSTRIAS DE ALIMENTACIÓN Y BEBIDAS, «La fiscalidad medioambiental y la industria de alimentación y bebidas: tributos medioambientales en el Derecho Comparado de la Unión Europea» en *Ey building a better working world*, 2017.

GOBIERNO DE ESPAÑA,
<https://www.miteco.gob.es/es/ministerio/servicios/ayudas-subsvenciones/programa-life/que-es-life/>

GOBIERNO DE ESPAÑA,
https://www.miteco.gob.es/es/estadistica/temas/estadisticas-ambientales/4_9_tcm30-127290.pdf

GOVERNEMENT FRANÇAIS, «Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État» en
<https://www.ecologie.gouv.fr/sites/default/files/rapport%20impact%20env%20budget%20etat.pdf>.

IPCC «Calentamiento global de 1.5o» en
https://www.ipcc.ch/site/assets/uploads/sites/2/2019/09/IPCC-Special-Report-1.5-SPM_es.pdf Consultado el 23 de enero 2020.

MINISTRY OF FINANCE, *Denmark's Recovery and Resilience Plan*, 2021.

MINISTERIO PARA LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA Y EL RETO DEMOGRÁFICO,
<https://www.miteco.gob.es/es/ministerio/servicios/ayudas-subvenciones/programa-life/que-es-life/>.

NACIONES UNIDAS «Conferencia de las Naciones Unidas sobre el medio Humano»
<https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N73/039/07/PDF/N7303907.pdf?OpenElement>

NACIONES UNIDAS «Conferencia de Río de Janeiro sobre el Medio ambiente y el Desarrollo Sostenible de 1992»
<https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/documents/declaracionrio.htm>
consultado el 09 junio 2021.

NACIONES UNIDAS «Documento de apoyo Medio Ambiente del Programa de las Naciones Unidas Para el Desarrollo»
<https://eird.org/pr14/cd/documentos/espanol/Publicacionesrelevantes/Recuperacion/5-Med-Ambiente.pdf>

NACIONES UNIDAS Agenda 2021.

NACIONES UNIDAS Agenda 2030.

OCDE «Policy Instruments for the Environment», 2017.

OCDE «Tax Policy Reforms 2020. The role of tax systems in responding to responding to COVID-19» 2020.

OCDE, «Economic Outlook, Interim Report. Coronavirus (COVID-19): Living with uncertainty», 2020.

OCDE, «Glossary of Environment Statistics», *Studies in Methods*, 67, 1997.

OCDE, *El sistema tributario, la innovación y el medio ambiente*, 2013.

OCDE, *Managing the environment: the role of economic instruments*, 1997.

OCDE, Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies, OCDE LEGAL 0102, 2022.

PARLAMENTO EUROPEO «Los procedimientos intergubernamentales de adopción de decisiones», 2021 en https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_1.2.4.pdf

PARLAMENTO EUROPEO en *Fichas temáticas sobre la Unión Europea*, <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/96/el-fondo-de-cohesion>

PARLAMENTO EUROPEO «Los Tratados de Maastricht y Ámsterdam» en *Fichas temáticas sobre la Unión Europea* <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/3/los-tratados-de-maastricht-y-amsterdam> Consultado el día 16 de octubre de 2020.

Quinto programa comunitario de actuación en materia de medio ambiente: hacia un desarrollo sostenible, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A128062>

Sexto Programa de Acción de la Comunidad Europea en materia de Medio Ambiente en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A128027>

SWISS RE INSTITUTE «The economics of climate change: no action not an option» 2021, <https://www.swissre.com/dam/jcr:e73ee7c3-7f83-4c17-a2b8-8ef23a8d3312/swiss-re-institute-expertise-publication-economics-of-climate-change.pdf>.

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO, Informe especial: Principio de «quien contamina paga»: Aplicación incoherente entre las políticas y acciones medioambientales de la UE, 2021.

UNITED NATIONS Conference on the Conservation and Utilization of Resources, *Nature* 161, 617 (1948).

JURISPRUDENCIA

Laudo arbitral internacional de 11 de marzo de 1941, denominado Smelter Trail C- 1938-1941.

Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo Diario Oficial nº L 001 de 3 de enero de 2004.

Auto 202/2016, de 13 de diciembre de 2016. Cuestión de inconstitucionalidad 4177-2016.

Auto 69/2018, de 20 de junio de 2018. Cuestión de inconstitucionalidad 503-2018.

Conclusiones del Abogado General Philippe Léger de 8 de octubre de 1998 en el asunto C-293/97 Standley.

Sentencia de la Corte Constitucional de Colombia, asunto T-622 de 2016 expediente T-5.016.242.

Sentencia de Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 18 de marzo de 1980 en el asunto C- 91/79 y C-92/79.

Sentencia de Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de julio de 1998, asunto C-341/95, párrafos 41 y 47.

Sentencia del Tribunal Constitucional 102/1995 de 26 de junio de 1995.

Sentencia del Tribunal Constitucional 179/2006 de 13 de junio. Recurso de inconstitucionalidad 1219-2005.

Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993 de 7 de junio.

Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004 de 4 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio.

Sentencia del Tribunal Constitucional 196/2012 de 31 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 210/2012 de 14 de noviembre. Recurso de inconstitucionalidad 1894-2002.

Sentencia del Tribunal Constitucional 227/1988 de 29 de noviembre de 1988.

Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000 de 30 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000 de 30 de noviembre. Recurso de inconstitucionalidad 838/92.

Sentencia del Tribunal Constitucional 32/1983 de 28 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo.

Sentencia del Tribunal Constitucional 43/2019, de 27 de marzo de 2019. Recurso de inconstitucionalidad 6367-2017.

Sentencia del Tribunal Constitucional 53/2014 de 10 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 53/2016 de 17 de marzo.

Sentencia del Tribunal Constitucional 64/1982 de 4 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 7/2010 de 27 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2011 de 19 de mayo.

Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2016, de 14 de abril. Recurso de inconstitucionalidad 4292-2015.

Sentencia del Tribunal Constitucional 84/2020 de 15 de julio.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de enero de 2018. Recurso 3599/2014.

Sentencia del Tribunal Constitucional mediante Auto 456/2007. Cuestión de inconstitucionalidad número 6895-2007.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 9 de julio de 1992 en el asunto C-2/90.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de diciembre de 2001, asunto C-324/99.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de junio de 1998, asunto C-203/96.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 1999 en el asunto C- 293/97.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas del 14 de julio de 1998, asunto C-284/95.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2003, asunto C-114/01.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de mayo de 2011, en el asunto C-176-09.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de noviembre de 1996, en el asunto, C-84/94.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de mayo de 1997, en el asunto C-233/94.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de abril de 2005 en el asunto C-6/03.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de abril de 2005, asunto C-6/03.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2004, en el asunto C-210/03.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de julio de 1998, asunto C-341/95.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de julio de 1994, Peralta asunto C-379/92, apartado 57.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de abril de 2010, asunto C-64/09.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de junio del 2000 asuntos acumulados, C-418/97 y C-419/97.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de marzo de 2018 en el asunto C-104/17.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de julio de 2009, asunto C-254/08.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de octubre de 2013, asunto C-203/12.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de septiembre de 2002, en el asunto C-513/99.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de abril de 2002, en el asunto C-9/00.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de diciembre de 2013, asunto C-281/11.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de junio de 2008, asunto C-219/07

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de febrero de 1982, en los asuntos acumulados C-69/81, C-70/81 y C-71/81.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de abril de 2009, asunto C-100/08.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de noviembre de 1988, el asunto C-302/86.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de diciembre de 2016, asunto C-444/15 párrafo 44.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de julio de 2011, asunto C-2/10.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de diciembre de 2010 en el asunto C-77/09.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de junio del 2000, asunto C-318/98.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de junio del 2000, asunto C-318/98.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24 de junio de 2021 en el asunto C- 559/19.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24 de junio de 2008, asunto C-188/07.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de febrero de 2010 asunto C-172/08.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de enero de 2010 en el asunto C- 333/08.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de marzo 2019, asunto C-60/18.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de abril de 2004, asunto C-194/01.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de abril de 2014, asunto C-43/13 y 44/13.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de marzo de 2010 en el asunto C-297/08.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de mayo de 1998 en el asunto 180/96.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de octubre de 1999, asuntos acumulados C-175/98 y C-177/98.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de junio de 2002, asunto C-159/00.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2019, en los asuntos acumulados C-105/18 y C-113/18.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de julio de 2010 en el asunto C-343/09.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de septiembre de 2003 en asunto C-236/01.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 13 de marzo de 2001, en el asunto C-379/1998.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de febrero de 1985 en el asunto C-173/83.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de febrero de 1983 en el asunto C- 240/83.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de julio de 1994 en el en el asunto C-379/92.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea del 20 de noviembre de 1988 en el Caso Dänischen Pfandflaschen, el asunto C-302/86.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de febrero de 1999 en el asunto C-346/97.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de mayo de 1995 en el asunto C-422/92.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de mayo de 1998, asunto C-157/96.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de diciembre de 1989 en el asunto C-322/88.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 1999, asunto C-293/97.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de, asunto C- 510/99.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 23 de octubre de 2001, asunto C-510/99.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de julio de 1989, asunto C-380/87.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 23 de mayo de 2000, asunto C-209/98.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos (16798/90) de 9 de diciembre de 1994, asunto López Ostras contra España.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos (Demanda nº23383/12) de 16 de enero de 2018, asunto Cuenca Zarzoso contra España.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos (recurso 4143/20002) de 16 de noviembre de 2004, asunto Moreno Gómez contra España.

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2015. Recurso 1533/2014.

Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de noviembre de 2004, en el asunto C-457/02.

Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24 de junio de 2008, en el asunto C-188/07.

WEB

<https://www.ecolex.org/es/details/treaty/convention-for-the-protection-of-birds-useful-to-agriculture-tre-000067/>

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1986-25961>

<https://www.cbd.int/doc/legal/cbd-es.pdf>

<https://www.ardeola.org/uploads/articles/docs/841.pdf>

https://history.state.gov/historicaldocuments/frus1926v01/pg_239

https://legal.un.org/riaa/cases/vol_XXVIII/263-276.pdf

<https://research.un.org/es/docs/environment>

<https://www.iucn.org/es/nuestra-union>

<https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/2020/06/e1948.pdf>

<https://www.unep.org/es/events/online-event/la-historia-no-contada-del-principal-organismo-ambiental-del-mundo-el-pnuma-sus>

https://www.iaea.org/sites/default/files/15403500322_es.pdf

<https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/agenda21toc.htm>

<https://www.exteriores.gob.es/es/Comunicacion/Comunicados/Documents/MOU%20MEDIOAMBIENTE.pdf>

<https://www.fiscal-impuestos.com/impuesto-gases-fluorados-efecto-invernadero-igfei-modificaciones-ley-14-2022-nueva-regulacion.html>

https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/tjue-confirma-validez-impuesto-valor-produccion-energia-electrica