



FACULTAD DE DERECHO

**LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN
ESPAÑA: SITUACIÓN ACTUAL Y
PERSPECTIVAS DE FUTURO**

Autor: Andrea López de Vicuña de Jorge
5º E-3 B
Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: M^a Pilar Navau Martínez-Val

ABREVIATURAS

AEMA: Agencia Estatal de Medio Ambiente

AEMET: Agencia Estatal de Meteorología

CCAA: Comunidades Autónomas

CDS: Comisión de Desarrollo Sostenible

EEMM: Estado Miembro

EPI: Índice de Desempeño Medioambiental

FMI: Fondo Monetario Internacional

IIEE: Impuestos Especiales

INE: Instituto Nacional de Estadística

IVTM: Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

OECD: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

ODS: Objetivos de Desarrollo Sostenible

ONU: Organización Mundial de las Naciones Unidas

RSC: Responsabilidad Social Corporativa

TC: Tribunal Constitucional

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

UE: Unión Europea

PALABRAS CLAVE: Medio Ambiente, Fiscalidad ambiental, Impuestos ambientales, extrafiscalidad, “quien contamina paga”

ÍNDICE

Capítulo 0: INTRODUCCIÓN

1. ANTECEDENTES
2. OBJETIVOS DEL TFG
3. METODOLOGÍA
4. ESTRUCTURA

Capítulo I: LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE COMO FIN EXTRA-FISCAL DE LA IMPOSICIÓN

1. EL MEDIOAMBIENTE EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA
2. EL MEDIOAMBIENTE EN LA UNIÓN EUROPEA
3. FINALIDAD EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES
4. PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL
5. RELACIÓN ENTRE LA NORMA ESPAÑOLA Y EUROPEA

Capítulo II. DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL DE COMPETENCIAS EN FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA

Capítulo III: DESCRIPCIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS PROPIOS AMBIENTALES VIGENTES EN ESPAÑA

1. TRIBUTOS AMBIENTALES ESTATALES
 - 1.1. Impuestos sobre la energía.
 - 1.1.1. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos
 - 1.1.2. Impuesto Especial sobre la Electricidad
 - 1.1.3. Impuesto Especial sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica.
 - 1.1.4. Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de la energía eléctrica.
 - 1.2. Impuestos sobre el transporte
 - 1.2.1. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

1.3. Impuestos sobre la contaminación y los recursos

1.3.1. Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.

1.3.2. Proyecto de Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

2. TRIBUTOS AMBIENTALES AUTONÓMICOS

- **Capítulo 4. PRINCIPALES PROBLEMAS DE LA ACTUAL CONFIGURACIÓN DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA**

1. EL INFORME LAGARES

2. COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA FISCAL DE 2020

2.1. ¿Finalidad ambiental o finalidad recaudatoria?

2.2. Recuperar la labor de protección medioambiental en los denominados impuestos ambientales

- **Capítulo V: CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE REFORMA**

1. CONCLUSIONES

2. PROPUESTAS DE REFORMA

CAPÍTULO 0: INTRODUCCIÓN

A lo largo del presente estudio, dedicaremos nuestra atención a la tributación medioambiental que se encuentra vigente en España. De este modo, es preciso señalar que esta materia – la tributación ambiental – se configura por medio de dos conceptos independientes: por un lado, el tributo; y por otro, el medio ambiente.

El tributo, siguiendo la definición expuesta en el art. 2.1 LGT: *“son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”*. Ahora bien, el mismo artículo también establece que además de servir como herramienta para la captación de ingresos públicos, podrá servir como *“instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*¹.

En este sentido, y como analizaremos con más detalle en el primer capítulo de la investigación, la Constitución Española contempla en el art. 45 el deber estatal de garantizar una protección medioambiental. Así, resulta de interés que pese a ser conceptos independientes podrán guardar una cierta relación por fines de política económica y social.

Fruto de esta conjunción, resulta necesario llevar a cabo un análisis del panorama tributario español en el que se estudie la efectiva relación entre las pretensiones de la Hacienda Pública – desde su óptica fiscal y extrafiscal – y los objetivos medioambientales – cuyas directrices quedan en ocasiones en manos de entes interestatales por su naturaleza de contingencia global –.

1. ANTECEDENTES.

La preocupación por el medio ambiente se plasma en la Conferencia de la Biosfera (París, 1968). En ella, se plantea el problema que ocasiona la “utilización y conservación de recursos” a gran escala en el medio ambiente, lo que se desarrollará más exhaustivamente en numerosos estudios e investigaciones académicas como en la publicación: “Los límites del crecimiento” (Meadows et al. 1972). Así, en la Conferencia Mundial de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente Humano (Estocolmo, 1972), se observa el creciente

¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («BOE» núm. 302, de 18/12/2003)

interés social sobre las consecuencias del crecimiento económico en el clima y en la Conferencia de la ONU sobre Medio Ambiente y Desarrollo, celebrada en la Cumbre de Río de Janeiro (Brasil, 1992). De este modo, el concepto de desarrollo sostenible parece unificarse y se exige un compromiso por parte de los Estados para reducir las emisiones contaminantes.

Una vez adentrados en el siglo XXI, nos encontramos ante grandes interrogantes y medidas austeras en protección ambiental. En la Cumbre Mundial sobre Desarrollo Sostenible (CMDS) de las Naciones Unidas en Johannesburgo (Sudáfrica, 2002) se elaboró un Plan de Acción más pragmático, pues resultó que los esfuerzos anteriores no eran suficientes, ni eficientes, y requerían mayor control institucional. En la primera década del siglo se celebrarán las primeras Cumbres por el Clima. El Protocolo de Kioto, cuya entrada en vigor se produce ocho años después de su firma el 16 de febrero de 2005, se configura como el primer compromiso tangible por el que los países firmantes, bajo el marco de las Naciones Unidas se comprometen a establecer metas individuales para la reducción de determinados gases contaminantes ante una posible sanción económica por incumplimiento. El Acuerdo de París alcanzado el 12 de diciembre de 2015 supone el siguiente gran hito en la lucha internacional por la protección ambiental, ya que además de incluir a países no firmantes del Protocolo de Kioto, se configura como vinculante para sus miembros. Asimismo, la Agenda 2030 de las Naciones Unidas desarrolla Los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la estrategia de la Economía Circular definen una serie de propuestas encaminadas hacia la protección del medio ambiente.

Ahora bien, la utilización de tributos como herramienta para la protección del medioambiente encuentra su precedente en A. Pigou². Dicho autor, en los años veinte del pasado siglo, denotó que el sector público puede internacionalizar los costes derivados de la ineficacia de la protección del medioambiente. La degradación ambiental es un problema de carácter económico que el mercado no puede corregir por sí mismo. Por tanto, se considera al Estado como figura capaz de asumir las externalidades provocadas por los distintos agentes económicos, inspirado bajo el principio de “quien contamina paga”.

² A. Pigou: “The Economics of Welfare”, Londres, 1920.

En el plano nacional que nos ocupa, la Ley de Cambio Climático y Transición Energética³ pretende actuar como marco armonizador para la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible a los que España se ha comprometido. El reto de esta Ley será compatibilizar el avance hacia modelos bajos en emisiones, con el menor coste posible, manteniendo la competitividad y permitiendo que la transición suponga también una oportunidad para el impulso del crecimiento económico y la generación de empleo en España. Se configura como un nexo entre la reducción de gases de efecto invernadero y las obligaciones del Acuerdo de París.

Dentro de este proceso de transición energética, se deberá contemplar una reforma del sistema fiscal medioambiental que garantice que los impuestos recaudados por motivos medioambientales se aplican a los fines establecidos y se orientan hacia el principio “de quien contamina paga”. A este respecto, la ya mencionada Ley de transición energética no pretende actuar como directriz tributaria, sino que elimina los beneficios fiscales a las fuentes de energía de origen fósil. No obstante, sí prevé la creación, en un plazo de seis meses, de una comisión de expertos para abordar la fiscalidad verde.

La promulgación viene incitada por la Comisión Europea, pues considera que la labor de España (en verde) en tributación medioambiental es deficiente, como podemos comprobar al compararlo con la media de la UE (azul) el gráfico que sigue a continuación:

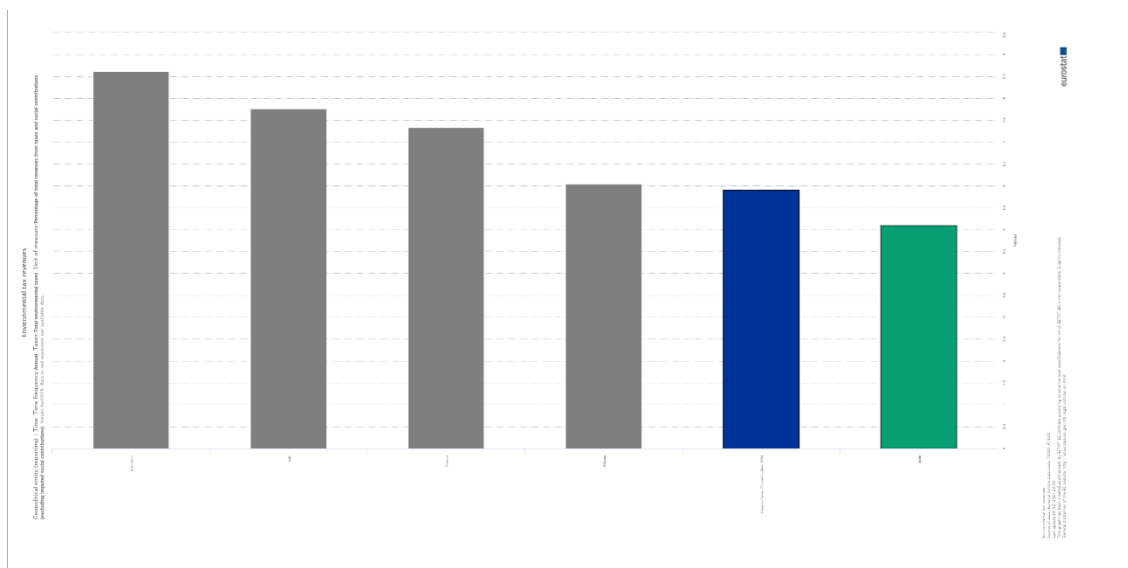


Ilustración 1. Recaudación tributos ambientales. Eurostat 2019.

³ Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética («BOE» núm. 121, de 21/05/2021)

La recaudación por impuestos ambientales en España, resaltada en verde; es menor que la media europea, resaltada en azul, lo que demuestra que aún queda un amplio margen de mejora en la competitividad de estas figuras tributarias.

2. OBJETIVOS DEL TFG

El propósito de este Trabajo Fin de Grado es analizar la configuración de los tributos ambientales vigentes en España en relación con su finalidad ambiental y recaudatoria. Dicho análisis determinará la problemática a resolver, ante lo que se formulará la propuesta de modificación de los mismos o la creación de nuevos tipos impositivos para la consecución de la protección ambiental con objetivos comunes en todo el territorio nacional.

Dado el carácter de contingencia global del tema que nos ocupa estudiaremos la fiscalidad ambiental desde su finalidad y funcionamiento, además de los tipos vigentes a nivel estatal y autonómico; dejaremos de lado los impuestos locales. La principal aportación de los impuestos locales en el ámbito ambiental es la de gestión de residuos. En este sentido, no tendremos en cuenta los tributos ambientales existentes a nivel local, ya que como veremos más adelante en el caso de los tributos ambientales autonómicos adolecen de una gran dispersión normativa que dificulta su análisis en este trabajo. Además, su finalidad extrafiscal es en ocasiones difusa, pues prevalece el fin recaudatorio en determinados supuestos. A pesar de ello, los impuestos locales son figuras necesarias para acercar la contingencia ambiental a la que nos venimos refiriendo a la ciudadanía, como protección accesoria.

De esta manera, se favorecería de manera clara el reparto de la carga impositiva medioambiental de forma justa, entre todas las fuentes en función de su contribución al cambio climático y de igual manera, será exclusivamente quien genere un daño al medio ambiente, quien deberá asumir los costes de este: conforme con los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

3. METODOLOGIA.

Partimos de un problema socio-jurídico, tal y como es la protección del medioambiente conforme a los Objetivos de Desarrollo Sostenible por medio de instrumentos tributarios. Para su análisis, estudiaremos la realidad normativa en España y, en segundo lugar, se

valorarán dichas leyes con el fin de formular propuestas que coadyuven a la consecución de la protección ambiental.

En cuanto a la realidad normativa vigente, analizaremos la justificación legal que da origen a la fiscalidad ambiental, tanto en derecho positivo, como a través de sentencias judiciales. Asimismo, realizaremos una aproximación a los distintos tipos de impuestos catalogados como ambientales en el ámbito estatal y autonómico a través de las leyes que los incluyen y sus posteriores modificaciones.

A continuación, valoraremos la protección medioambiental que aportan este tipo de figuras impositivas a través del estudio de su eficacia en relación con los principios inspiradores de la doctrina en esta materia y de las guías de actuación de Organismos Internacionales y/o comunitarios, al servicio de los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

4. ESTRUCTURA

En cuanto a la estructura que desarrollaremos, comenzaremos introduciendo en qué consiste un tributo medioambiental: su configuración en el ordenamiento europeo y español y los principios inspiradores de los mismos. De este modo, por medio del estudio de la jurisprudencia y la doctrina comprenderemos su relevancia en el Derecho Tributario.

La organización territorial de España, establecida por mandato constitucional tal y como expresa el art. 139.1 CE⁴ en conjunción con el art. 156.1 CE⁵, exige que dediquemos el Capítulo II al reparto competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas en cuanto lo que a fiscalidad medioambiental se refiere. Un tributo se clasificará como medioambiental atendiendo a su finalidad de incentivar la protección al medio ambiente. Así, justificaremos la existencia de tributos medioambientales en el ordenamiento español y autonómico; y, como ya hemos mencionado, su armonización con respecto al marco europeo.

Tras realizar una clasificación de los tributos ambientales, se desarrollarán los problemas a los que se enfrentan dada su configuración. El fin será proponer alternativas a las

⁴ Artículo 143.1 de la CE: “*En el ejercicio del derecho a la autonomía reconocido en el artículo 2 de la Constitución, las provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes, los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en este Título y en los respectivos Estatutos*”

⁵ Artículo 156.1 de la CE: “*Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.*”

deficiencias encontradas que aseguren la cohesión entre los distintos territorios y resaltar la importancia de los principios inspiradores de los tributos ambientales.

Se dedicará la última parte del trabajo a plantear propuesta de reforma y a elaborar conclusiones al respecto.

Capítulo I. LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE COMO FIN EXTRAFISCAL DE LA IMPOSICIÓN

1. EL MEDIOAMBIENTE EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

El punto de partida que insta a la fiscalidad medioambiental en el marco legal español se encuentra el artículo 45 de la Constitución, que dice lo siguiente:

“1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado”.

Por tanto, la Carta Magna, al instar a los poderes públicos a velar por el uso racional de los recursos con el fin de defender y restaurar el medio ambiente, convierte a éste en un bien jurídico protegido. La tutela ambiental corresponde a los poderes públicos en general y a las Administraciones Públicas en particular. Esto supone que los poderes públicos son responsables de la garantía de dicho bien jurídico.

Es, por tanto, que la existencia de tributos cuyo fin primordial difiera del eminente fin recaudatorio y se establezcan con el fin ulterior de la protección medioambiental se encuentra ampliamente justificado por atribución constitucional.

2. EL MEDIOAMBIENTE EN LA UNIÓN EUROPEA

Atendiendo al marco normativo europeo, el TFUE⁶ menciona la protección del medioambiente en su artículo 11⁷, estableciendo que debe integrarse en las políticas y acciones de la misma, con el fin de fomentar un desarrollo sostenible. Asimismo, dedica su título XX al tratamiento del Medio Ambiente, a través del que asume la competencia

⁶ Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. «DOUE» núm. 83, de 30 de marzo de 2010, páginas 1 a 388 (388 págs.)

⁷ Artículo 11 TFUE: *“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.”*

de la Unión Europea para lograr un nivel de protección elevado por medio de las medidas de armonización que resulten necesarias para dicho objetivo. Por tanto, a partir del análisis del derecho originario de la Unión Europea, comprobamos que el mecanismo para la protección del medio ambiente es conforme a las pautas de desarrollo sostenible.

De este modo, el medio ambiente se convierte en fuente de derechos y obligaciones para la ciudadanía y es responsabilidad de los poderes públicos velar por su cuidado con orientación preventiva. La fundamentación jurídica que apoya la intervención pública en la materia que nos ocupa se justifica por medio del Derecho Europeo y del Derecho Constitucional Español.

En referencia a la importancia que ostentan las Organizaciones Internacionales por su carácter independiente, el proyecto FairTax pretende desarrollar una solución a los retos medioambientales a través de una reforma tributaria integral y sostenible desde un plano económico, social cultural y medioambiental. A este respecto, se definen cuatro objetivos a los que la Unión Europea debería hacer frente:

- 1) Armonización tributaria para el crecimiento y la equidad social por medio de la ampliación de sus competencias.
- 2) Análisis exhaustivo de los impedimentos derivados de la aplicación de los Tratados en temas medioambientales y fiscales
- 3) Mayor vinculación de la UE en la Política Fiscal de los EEMM.
- 4) Incorporación de nuevos impuestos exigibles directamente por la UE para financiar su presupuesto de Política Ambiental.

Estos estudios parecen aludir a una corriente que revelan los datos de Eurostat, y es que, en los últimos años, los ingresos provenientes de impuestos verdes en la zona euro han aumentado con respecto a los niveles de 2002. La influencia de la Unión Europea en la política económica de sus EEMM incidirá, por tanto, en la configuración tributaria de los mismos.

3. FINALIDAD EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

Una de las herramientas de las que Estado dispone es la Hacienda Pública, que además de estar inspirada por fines recaudatorios para el pago de los gastos públicos, puede servir a otros fines extrafiscales, que desarrollaremos a continuación. Así lo recoge expresamente la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, en su artículo 2.1:

“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”.

Siguiendo a A. Vaquera García⁸: *“Los efectos de los tributos han afectado a la sociedad en la que se establecen de las dos formas...; en primer lugar, fiscalmente, mediante la obtención de medios financieros y, en segundo con un objetivo no fiscal, influyendo en el comportamiento de los administrados, la distribución de la renta o la actividad económica. Debido a esto último, se ha acuñado la expresión de fin no fiscal de los tributos”.*

Colofón a lo anterior, los tributos pueden ser empleados con fines extrafiscales acordes con los objetivos medioambientales de desarrollo sostenible de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, STC) 27 del 20 de julio de 1981 y se admite la utilización del instrumento tributario como medida de fomento o, en sentido opuesto, como medida negativa desestimuladora de una actividad, de acuerdo con la STC 49/1984, del 5 de abril de 1984 (FJ 4º). Ahora bien, con relación a la función extrafiscal del sistema tributario, planteó recurso de inconstitucionalidad contra determinados artículos de la Ley del Parlamento de Andalucía de Reforma Agrícola⁹, el Tribunal Constitucional, en la STC 37/1987, del 26 de marzo, de 1987 dice que es viable, pues “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”¹⁰

También se defiende la función extrafiscal en las Sentencias 221/1992, del 11 de diciembre¹¹ y 37/1987¹², entre otras. Desde el plano de lo fiscal, la Administración Pública podrá gravar a sus obligados tributarios por medio de tasas, contribuciones especiales e impuestos.

⁸ A. Vaquera García. “Fiscalidad y Medioambiente” página 69. Lex Nova, 1999 Valladolid

⁹ Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria. Comunidad Autónoma de Andalucía. Publicado en «BOE» núm. 193, de 13 de agosto de 1984, páginas 23562 a 23570 (9 págs.)

¹⁰ FJ13

¹¹ Habilita al legislador tributario para utilizar las figuras impositivas con fines extrafiscales respetando el principio de capacidad económica.

¹² *“la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica...”* STC 37/1987 de 26 de marzo. FJ 13º

En este sentido, la doctrina mayoritaria y el TC en su a Sentencia 194/2000, de 19 de julio (FJ 8º) entienden que los tributos, además de basar su función en el artículo 31.1 de la CE, podrán basarse en otros fines de naturaleza extrafiscal en línea con las políticas del Estado.

Con respecto al objeto material del tributo medioambiental, el tráfico de bienes es el medio más sencillo de relacionar la actividad contaminante y la manifestación de capacidad económica. Un instrumento tributario puede exceder el plano de lo estrictamente fiscal si se encamina a estimular alguna conducta o se destina a disuadir otra.

Con fines de estímulo, se pueden emplear exenciones, bonificaciones, créditos o beneficios fiscales o medidas de efecto desgravatorio. Y, con fines desincentivadores, se utiliza la implantación de figuras tributarias en sentido estricto.

Este tipo de tributos, dado que están orientados a mitigar una conducta perjudicial para el medio ambiente reflejarían un grado de eficacia máximo si resultasen en una “recaudación cero”. En otras palabras, este caso utópico implicaría que aquellos comportamientos han sido completamente limitados en la sociedad. No obstante, puesto que una paralización total de actividades es improbable en el corto y medio plazo, la Hacienda Pública podrá añadir estos ingresos a su recaudación.

Resulta de especial interés mencionar la teoría del “doble Dividendo”¹³, ya que ésta defiende la eficiencia y utilidad en la aplicación de este tipo de tributos. A tenor de lo expuesto ad supra, si la recaudación obtenida por los impuestos ambientales se emplea para reducir otros impuestos distorsionantes disminuirán los costes de la regulación ambiental; sin embargo, la situación ideal que posibilita la existencia de un doble dividendo fuerte – es decir, que mejore la protección del medioambiente y la eficiencia económica simultáneamente – únicamente será posible si dicha reforma es capaz de trasladar los excesos de gravamen desde los mercados más distorsionados hacia los que menos lo estén.

De acuerdo con la finalidad medioambiental que los caracteriza, su misión es salvaguardar un entorno que haga posible la vida humana y, por tanto, debe primar entre

¹³ M.E. Rodríguez Méndez “El doble dividendo de la imposición ambiental: una puesta al día”. IEF Nº 23/05

sus características la protección del medioambiente en detrimento de la finalidad recaudatoria al uso.

4. PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL

Podemos concluir en que un tributo ambiental será una prestación pecuniaria obligatoria de Derecho Público dirigida a ordenar las conductas de los agentes económicos para proteger el medio ambiente. Su clasificación como tipos de impuestos medioambientales ha resultado irrelevante para la doctrina pese a venir inspirados por una serie de

El desarrollo de este tipo de tributos se basa en la idea de equivalencia o causalidad, conocido como el principio “quien contamina, paga”, para el que encontramos inspiración en los arts. 11 y 191-193 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Se enuncia en el principio 16 de la Declaración de Río, y de forma explícita en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹⁴ y en la Directiva europea de responsabilidad medioambiental de 21 de abril de 2004¹⁵. Con ellos, se pretenden interiorizar las externalidades, producidas por la actividad contaminante. Esta acepción genera un posible debate ante el principio de capacidad económica, que puede verse afectado. Ello es así ya que determinados tributos, que analizaremos en el Capítulo III, gravan determinados productos de uso generalizado, tales como la gasolina en el Impuesto sobre Hidrocarburos a nivel estatal; o el impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica a nivel autonómico. Esta situación producirá efectos distorsionadores graves si no se ofrecen alternativas menos contaminantes al contribuyente, que ha de ser en última instancia la referencia para el principio “quien contamina paga”.

La capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, de acuerdo con la STC 27/1981 de 20 de julio, será la incorporación de una exigencia lógica que grave la riqueza donde se encuentre.

¹⁴ Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versiones consolidadas. Protocolos. Publicado en: «DOUE» núm. 83, de 30 de marzo de 2010, páginas 1 a 388 (388 págs.) “*La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga*”.

¹⁵ 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.

Recuperando la alusión a la capacidad económica de los contribuyentes del art. 31 CE, es indispensable en la configuración de aquellos tributos cuyo fin es meramente recaudatorio, sin embargo, los tributos medioambientales no basan su cuantificación únicamente en dicho principio, sino que además incluye el principio de equivalencia o provocación de costes.

En la STC 120/2018, de 31 de octubre de 2018¹⁶ sobre la compatibilidad de los tributos extrafiscales con el principio de capacidad económica, se sienta la doctrina de que estos tributos son constitucionales siempre que incorporen a su hecho imponible hechos o actos indicativos de capacidad económica, aunque sea solamente como renta potencial (que no real). En conclusión, lo que queda prohibido es que graven rentas ficticias o inexistentes.

En este sentido, la alta carga fiscal que suponen algunos impuestos especiales puede generar discusión en torno a la prohibición de no confiscatoriedad. Este tipo de impuestos suele aplicarse sobre magnitudes físicas y en ocasiones, no encontramos una casuística de protección ambiental que justifique su introducción, lo que provoca que no se actualicen con frecuencia y su impacto vaya resintiéndose con el paso del tiempo. El efecto confiscatorio será de este modo más notable si el impuesto no cumple la función extrafiscal para lo que se ha constituido, pues recordemos de nuevo que los tributos ambientales están destinados a la protección del medioambiente como fin ulterior. Este argumento se centra en la importancia de concienciación social a través de introducción de cargas fiscales a las actividades más dañinas para el medioambiente.

El informe Mirrlees¹⁷ recomienda la utilización de impuestos especiales, ya que tienen una importancia capacidad recaudatoria y mejora la eficiencia económica. Defiende la fijación de un precio a las externalidades medioambientales por medio del sistema tributario, con dos prioridades: reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y minorar la congestión de carreteras. El argumento a favor de usar impuestos o mecanismos cap-and-trade (comercio de derechos de emisión) se considera válido, ya que puede obligar a empresas y consumidores a internalizar el coste provocado al medio

¹⁶ Sentencia Tribunal Constitucional 120/2018, de 31 de octubre de 2018. Cuestión de inconstitucionalidad 6412-2015. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en relación con diversos preceptos del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre. Límites a las potestades tributarias de las Comunidades Autónomas: constitucionalidad de los preceptos legales autonómicos que regulan el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura. Votos particulares.

Publicado en: «BOE» núm. 294, de 6 de diciembre de 2018, páginas 120187 a 120214 (28 págs.)

¹⁷ Informe Mirrlees Oxford University Press, 2010

ambiente. El gobierno puede emplear estos ingresos en la reducción de los efectos distorsionantes de otros impuestos, lo que no conlleva necesariamente un “doble dividendo”: el incremento de bienestar asociado a una reducción eficiente de la externalidad justifica el impuesto tal y como hemos visto.

A pesar de la intencionalidad y dada su naturaleza fiscal, en un impuesto medioambiental, el principio de capacidad económica no resulta tan inmediato como en los impuestos meramente recaudatorios, porque su finalidad ulterior es la protección del medioambiente que no está necesariamente ligada a la idea de riqueza. Siguiendo a Gil García¹⁸ “la actuación contaminante se relaciona con materias imponibles como la propiedad, la producción o el consumo, reconducibles a los tradicionales índices de capacidad económica (patrimonio, renta o gasto). Es decir, se contamina porque se producen, se poseen o se consumen determinados bienes y servicios”, y queda olvidado el gravamen a la capacidad de contaminar.

Si se atendiese a la capacidad de contaminar siguiendo el principio “quien contamina paga”, se obligaría a que el que provoca el daño asuma la función reparadora de este tipo de tributos por medio de costes imputables a su actividad

En conclusión, se puede afirmar la necesidad de existencia de una manifestación de capacidad económica con una cierta flexibilidad siempre y cuando respondan a estos criterios extrafiscales.

Serán así habitualmente cargas impositivas sobre emisiones contaminantes, presididas por el principio “quien contamina paga”; sobre ciertos usuarios y sobre determinadas actividades y productos dañinos para el medio ambiente. Parte de la doctrina opina que en ocasiones, la aplicación de estos tributos vulnera el principio de capacidad económica por implicar que se trate de manera diferente a sujetos que tienen una misma capacidad económica.

5. RELACIÓN ENTRE LA NORMA ESPAÑOLA Y EUROPEA.

Como hemos venido explicando, la preocupación por la protección ambiental es de carácter global. Por ende, la Unión Europea quiere, tal y como se ha descrito en el

¹⁸ Gil García, E.: “Un nuevo modelo de tributación como medio para alcanzar la sostenibilidad energética”; Impuestos nº1; Editorial La Ley; Madrid; 2014; p. 3

apartado 2 de este mismo capítulo, servir como impulsor de dicha protección e insta a sus EEMM a formular medidas que apoyen la pretensión.

A continuación, el gráfico muestra la situación española en comparación con la europea en el año 2019. La Ley de Transición Energética pretende impulsar el desarrollo de la tributación ambiental, ya que, comprobamos que está por debajo de la media comunitaria en cuanto a recaudación

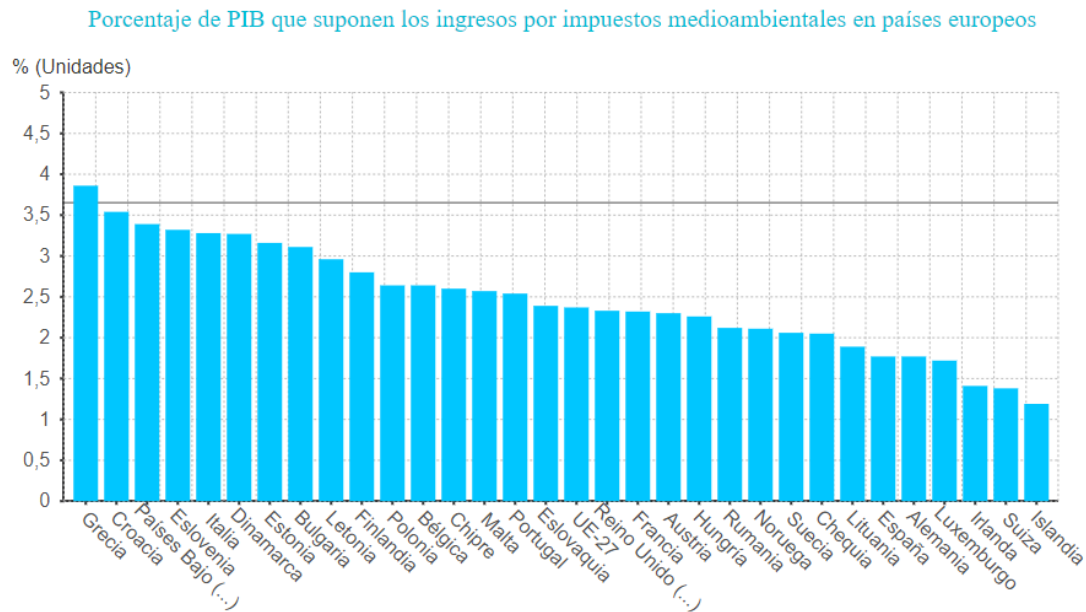


Ilustración 2. Fuente: epdata

En general, los datos estadísticos revelan que la UE sigue sin configurar la protección del Medio Ambiente como una finalidad fundamental de la Política Fiscal y, en España, la situación es todavía peor, tal y como describe la gráfica. Ello, a pesar de la proliferación de exacciones autonómicas (Administración Pública en la cual recae la competencia para el cumplimiento de las medidas de protección del Medio Ambiente, tal y como señala el artículo 148.1, 9ª de nuestra Carta Magna) que justifican su existencia en el cumplimiento de fines medioambientales, empezando por ese “principio rector de la Política Social y Económica”, señalado en el artículo 45 de la Constitución Española.

Ahora bien, frente a las Comunidades Autónomas el Reino de España planteó una excepción a la tributación mínima, estableciendo que aquellas podrán exceder un máximo del 15% al nivel nacional establecido por la Unión Europea. Dicha imposición se encuentra encarnada en los artículos 4.3 y 18.1 de la Propuesta de Directiva 2003/96/CE y genera per se, una limitación grave al poder autonómico de dichas Comunidades. El

desorden competencia del que se hablará en el siguiente Capítulo, nos lleva a concluir que lo más oportuno sería que las instituciones competentes promocionaran la aplicación de un punto de vista razonable en todo el país generándose no solamente una mejora medioambiental significativa, sino que conllevara a un auge económico y social sostenible. Con todo, será importante concluir del entramado legal que precede que no existe un criterio único para catalogar los tributos conforme a su naturaleza ambiental. Por su parte, los objetivos de política ambiental establecidos en el marco de la Unión Europea no encuentran su traducción en mecanismos de política fiscal. Ahora, la dispersión normativa que ha afectado al país durante varias décadas parece homogeneizarse al rendir cuentas a la Unión Europea.

Porcentaje que representan los impuestos ambientales sobre el total de impuestos de la economía española

Evolución entre 2008 y 2020

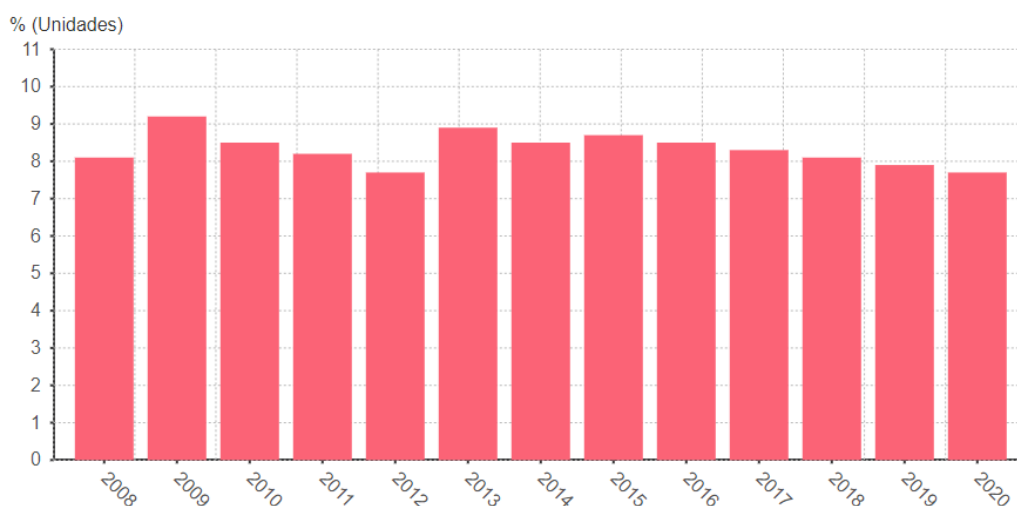


Ilustración 3. Fuente: epdata

II. DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL DE COMPETENCIAS EN FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA

La organización administrativa del territorio español permite a las Comunidades Autónomas ejercer un amplio conjunto de facultades en materia de gasto público. Dicha afirmación encuentra su justificación legal en el artículo 143.119 de Constitución

¹⁹ “En el ejercicio del derecho a la autonomía reconocido en el artículo 2 de la Constitución, las provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes, los territorios insulares y las

Española (en adelante, CE), en relación con el artículo 156.1 de la misma norma, que garantiza su autonomía financiera. Ambos artículos establecen que las Comunidades Autónomas tienen autonomía política y requieren de autonomía financiera como corolario a la misma en el desarrollo y ejecución de las competencias que se les atribuyen en el art. 148 CE.

Las Comunidades Autónomas son competentes para establecer sus propios tributos siempre que no incidan sobre hechos imposables ya gravados por el Estado o por las entidades locales, como bien establecen el artículo 157.1 CE²⁰ y el artículo 6 de la LOFCA²¹; no obstaculicen la libre circulación de mercancías, servicios y capitales; se establezcan sobre bienes situados en su territorio, conforme con los arts. 157.2 CE²² y 9 de la LOFCA²³. Además de la autonomía financiera, tienen atribuida competencia para regular medidas adicionales de protección del medio ambiente ex artículo 148.1. 9ª CE, siempre que la hayan asumido en su respectivo Estatuto de Autonomía.

El art. 133 de la Constitución Española establece lo siguiente:

“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

provincias con entidad regional histórica podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en este Título y en los respectivos Estatutos.”

²⁰ *“Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado. e) El producto de las operaciones de crédito.”*

²¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Publicado en el Boletín Oficial del Estado.

²² *“Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”*

²³ *“Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta Ley, los siguientes principios: a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo. c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, uno, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.”*

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.”

Por su parte, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA)²⁴ en su artículo 2 expresa:

“1. La actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a los siguientes principios:

a) El sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas, regulado en las normas básicas a que se refiere el artículo anterior, deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución.

b) La garantía del equilibrio económico, a través de la política económica general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1, 131 y 138 de la Constitución, corresponde al Estado, que es el encargado de adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español. A estos efectos, se aplicarán los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera definidos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

c) La garantía de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales, independientemente de la Comunidad Autónoma de residencia.

d) La corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y el Estado en consonancia con sus competencias en materia de ingresos y gastos públicos.

²⁴ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Publicado en: «BOE» núm. 236, de 01/10/1980.

e) La solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones que consagran los artículos segundo y los apartados uno y dos del ciento treinta y ocho de la Constitución.

f) La suficiencia de recursos para el ejercicio de las competencias propias de las Comunidades Autónomas.

g) La lealtad institucional, que determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, y en su caso compensación, mediante modificación del Sistema de Financiación para el siguiente quinquenio.

2. Cada Comunidad Autónoma está obligada a velar por su propio equilibrio territorial y por la realización interna del principio de solidaridad.

3. Las Comunidades Autónomas gozarán del tratamiento fiscal que la Ley establezca para el Estado”

Así, la legislación aportada establece que las Comunidades Autónomas de régimen financiero común, conforme a los arts. 157.1.b) de la CE y 4.1.b) LOFCA, tienen competencia para establecer sus propios tributos dentro de los límites de los artículos 157.2 CE y 6 y 9 LOFCA. De este modo, siempre que no se solapen con hechos imposables de tributos estatales y locales; o respeten la libre de circulación de inspiración europea entre otros, tienen la competencia para crear tributos propios con fines extrafiscales. Es importante resaltar que, además, estos fines deben estar dentro de sus competencias materiales.

A este respecto, de acuerdo con el art. 148.1. 9ª CE y los Estatutos de Autonomía de cada Comunidad Autónoma, éstas se encuentran legitimadas constitucionalmente para establecer tributos de carácter medioambiental. Esta configuración resulta, como se mencionó en el Capítulo precedente en una vía para la implicación autonómica en la protección medioambiental.

La controversia surge, por tanto, en el análisis del fin extrafiscal propiamente dicho. Puesto que, si bien es cierto que las Comunidades Autónomas tienen competencia para la creación de nuevos tributos ambientales, su objetivo ambiental no siempre es certero. Así, el conocido como “canon del agua” – presente en Cataluña, el País Vasco y Galicia, entre otras – pretende servir como herramienta para un uso más eficiente de este bien. Atendiendo a Cataluña, dicho impuesto encuentra su apoyo normativo en el art. 62.1²⁵ del Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña. En este caso, la base imponible está constituida por volumen de agua consumido y el sujeto pasivo serán todas las personas físicas y jurídicas. Desde su creación, las modificaciones incorporadas al mismo y su aplicación en el ámbito doméstico han resaltado su poca practicidad en cuanto a su labor protectora del medioambiente y, sin embargo, se alude a su eminente fin confiscatorio.

Por otro lado, los tributos medioambientales que no adolecen del problema al que nos enfrentábamos con anterioridad, no encuentran una armonización adecuada entre las Comunidades Autónomas. Tales impuestos serán los referidos a emisiones atmosféricas distintas del CO₂, los cánones de vertidos y los impuestos sobre residuos. En este sentido, el informe Lagares propone la incorporación de esta categoría al artículo 11 LOFCA, de modo que se creen nuevos tributos totalmente cedidos a las Comunidades Autónomas. Sin embargo, dicha incorporación podrá lugar a situaciones de conflicto en aquellas Comunidades que ya hayan adoptado medidas orientadas en la misma dirección. Por ello, la creación de nuevos tributos inspirados en la regulación preexistente que faciliten la armonización estatal resultaría la opción más conveniente.

La normativa autonómica catalana es una de las más avanzadas en cuanto a tributación ambiental se refiere. Por ejemplo, existen impuestos sobre grandes establecimientos comerciales²⁶ y sobre bolsas de plástico²⁷ – en el Capítulo III lo estudiaremos con mayor

²⁵ “Se crea el canon del agua como ingreso específico del régimen económico-financiero de la Agencia Catalana del Agua, cuya naturaleza jurídica es la de impuesto con finalidad ecológica.”

²⁶ Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Publicado en: «BOE» núm. 20, de 23 de enero de 2001, páginas 2714 a 2719 (6 págs.). Comunidad Autónoma de Cataluña

²⁷ 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. Publicado en: «BOE» núm. 152, de 27 de junio de 2017, páginas 53471 a 53682 (212 págs.). Comunidad Autónoma de Cataluña

profundidad –, cuya creación es anterior al resto de Comunidades Autónomas para las que sirve de inspiración; tal y como ha ocurrido con el impuesto por instalaciones que inciden en el medioambiente en Extremadura²⁸. De este modo comprobamos que atribución competencial tal y como está configurada, no limita la actuación autonómica en materia ambiental, sino todo lo contrario.

Por su parte, la autonomía impositiva de las Comunidades Autónomas afectaría al 17% de los ingresos tributarios de las Administraciones Públicas españolas. El grado de autonomía del que disponen es del 32%, frente al 30% de gasto público. De hecho, pese al vasto listado de tributos autonómicos y estatales, más del 60% de la recaudación de los impuestos verdes procede de aquellos catalogados por el INE como impuestos sobre la energía. Y como veremos más adelante, engloba principalmente el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Evolución de la recaudación de impuestos ambientales en España por tipo de impuesto

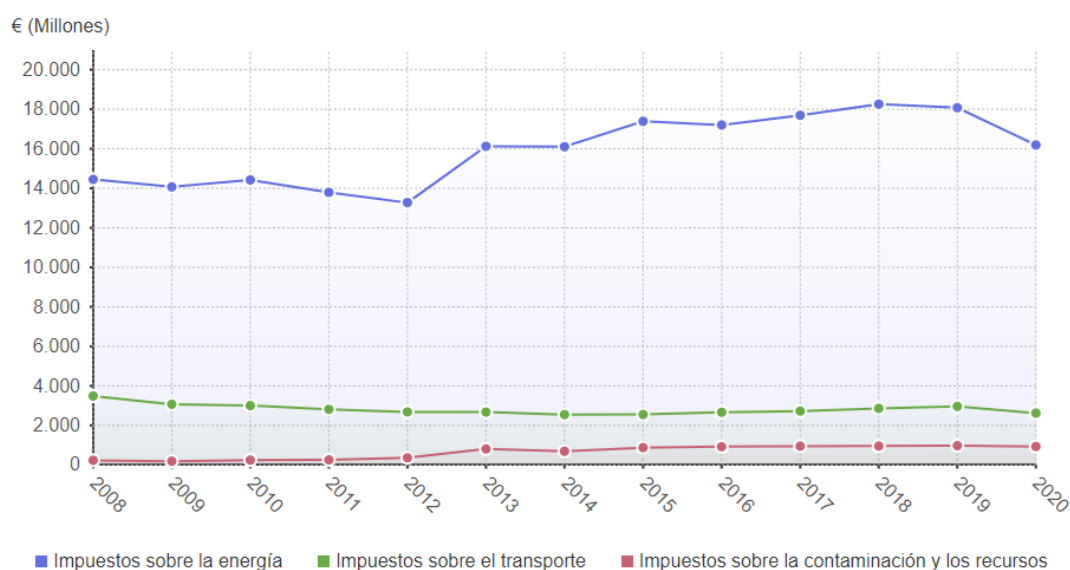


Ilustración 4. Fuente: Epdata

Una vez definido un impuesto, permitir que las Comunidades Autónomas establezcan las variaciones que estimen oportunas en los tipos impositivos a través de su capacidad normativa puede resultar contrario a los objetivos de responsabilidad fiscal y equidad. Si observamos el cuadro que sigue a continuación, podemos observar que España es un país descentralizado con un grado de autonomía intermedia. Dichas características implican

²⁸ 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 (DOE núm. 150, de 23 de diciembre de 2006).

que concede alguna capacidad normativa en materia de impuestos a las Comunidades Autónomas, pero los impuestos compartidos cobran un papel fundamental.

Una gestión descentralizada puede aumentar el grado en el que se involucre y se responsabilice a la administración regional; la gestión centralizada tiene claras ventajas en términos de eficiencia, debido a que siempre existen economías de escala que pueden ser especialmente importantes en la lucha contra el fraude y para reducir los costes de cumplimiento de los contribuyentes.

Atendiendo a los impuestos medioambientales, las externalidades negativas exceden del ámbito de aplicación territorial; por lo que la pretensión de corregirlas a través de mecanismos regionales resulta insuficiente. A pesar de ello, existe un gran entramado de legislación autonómica sobre la base de argumentos pretendidamente medioambientales. Dichos tributos, como mencionaremos en el siguiente epígrafe, han de ser reformados en su mayoría por considerarse dañinos para la unidad de mercado o por sus negativas consecuencias económicas.

Por ende, las figuras tributarias más aptas para una cesión serán aquellas que no puedan provocar distorsiones en el comercio entre regiones o en el comercio internacional, así como la descolocación de la actividad económica o exportación fiscal. Las Administraciones autonómicas deberían concentrarse en el principio de beneficio, a partir del cual existe una vinculación entre la justificación del impuesto y el gasto ambiental que ha de financiarse. Asimismo, deben evitar que esta descentralización impositiva genere costes de gestión excesivos a los sujetos pasivos.

Fruto del análisis previo, concluimos en que la normativa autonómica en materia ambiental requiere de grandes esfuerzos para convertirse en una auténtica imposición medioambiental coherente y planificada. Sobre este particular, he de mencionar que no han tenido mejor fortuna los impuestos estatales ambientales – tal y como observamos en la recaudación y clasificación –, y en el caso de los impuestos locales, la situación es aún más alarmante.

El párrafo primero de la parte I del Preámbulo de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética pretende incorporar exacciones ecológicas en el seno del sistema tributario estatal: *“La presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y*

como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea". Sin embargo, siguiendo las palabras de Carbajo Vasco, la proliferación de impuestos ambientales a nivel autonómico de carácter pretendidamente ecológico y esta presuntuosa afirmación en la ley expuesta, tanto la doctrina como la jurisprudencia han manifestado la pobreza e incoherencia de estas figuras tributarias.

Capítulo III. TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES VIGENTES EN ESPAÑA

1. TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES ESTATALES

Los tributos ambientales a nivel estatal vigentes se pueden clasificar en función de diferentes criterios. Puesto que el objetivo de este trabajo es enumerar aquellos tributos con vocación medioambiental para proponer mejoras a su configuración, describiremos cada uno de ellos atendiendo a su hecho imponible, si gravan la renta o el consumo, contribuyentes, así como su cuantificación tributaria. Los englobamos a todos ellos como tributos medioambientales vigentes a nivel estatal divididos en tres categorías: impuestos a la energía, al transporte y a la contaminación y los recursos.

1.1. Impuestos sobre la energía.

1.1.1. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

El impuesto especial sobre Hidrocarburos grava aquellos productos energéticos detallados en el art. 46 de la Ley de Impuestos Especiales²⁹. Están incluidos en el ámbito objetivo del impuesto los productos destinados a ser utilizados como combustibles, o carburantes, aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes. El hecho imponible será la fabricación e importación de esos productos de acuerdo con el artículo 5.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que regula los Impuestos Especiales y, por tanto, están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad – a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla – y, pese a la obligación de los sujetos pasivos obligados de repercutir las cuotas devengadas conforme al artículo 14.1 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, es finalmente el consumidor final aquel que soporta la carga tributaria del Impuesto.

La Ley 16 del 29 de octubre de 2013, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, introduce algunos cambios en materia de tributación medioambiental, y concretamente, con respecto a los hidrocarburos, se incrementa el tipo aplicable a dos tipos de gas y desechos de aceite recogidos en el ya mencionado impuesto.

²⁹ “A los efectos de esta Ley, se incluyen en el ámbito objetivo del impuesto sobre Hidrocarburos los siguientes productos: [...] cuando se destinen a un uso como carburante...”

La pretensión grava únicamente su uso como carburante o combustible, excluyendo el uso como materia prima o en procesos de cogeneración de electricidad y calor, o en reducciones químicas o procesos metalúrgicos. Por último, se modifica la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en relación con el impuesto sobre hidrocarburos y el impuesto especial sobre el carbón. Se incrementa el tipo impositivo para el gas natural y para el carbón. Se introducen cambios en los tipos de gravamen de otros productos energéticos: gasolinas y gasóleos. Se elimina la exención de determinados productos usados en la producción de electricidad en determinadas circunstancias.

Así, desde el 2013, se incluyen en esta categoría el gas natural y el carbón cuando se destinan a usos distintos del carburante; y los hidrocarburos líquidos a los que se aplican tipos estatales “especiales” cuando se utilizan para fabricar electricidad, que se añaden al tipo estatal general y, en su caso, al tipo autonómico.

Con respecto a la imposición sobre los carburantes, estos son bienes y elementos necesarios para la vida diaria de cualquier ciudadano independientemente de su nivel económico, por lo que habría que plantearse hasta qué punto es legítimo hablar de extrafiscalidad en relación con la imposición sobre los carburantes, cuando es algo de lo que es muy difícil prescindir cuando la técnica aún no ofrece alternativas viables y asequibles para los ciudadanos de cualquier capacidad económica. Y será bajo este parcialmente falso expediente de la extrafiscalidad sobre el que se acaba abusando fiscalmente del consumidor.

1.1.2. Impuesto Especial sobre la Electricidad

En el caso de la electricidad, el hecho gravado es el suministro de energía eléctrica para el consumo, así como el consumo por los productores de dicha electricidad generada por ellos mismos. La empresa suministradora, no obstante, tiene la obligación de repercutir el impuesto sobre el consumidor (artículo 101 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre).

Por ello el objeto del Impuesto es el consumo de energía eléctrica, salvo que sea para fabricar electricidad o procedimientos electrolíticos.

Incorporado a los impuestos especiales de fabricación por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que introduce en el texto de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, un nuevo Capítulo IX, en su Título I,

su regulación actual procede de la Ley 28/2014, de 26 de noviembre. I. El ámbito objetivo del Impuesto está constituido por la energía eléctrica. En cuanto a la Ley 16 del 29 de octubre de 2013, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, ya mencionadas, se realiza exención parcial en el Impuesto sobre la Electricidad en la fabricación, importación o adquisición de energía eléctrica destinada a determinados procesos.

1.1.3. Impuesto Especial sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica.

La Ley 15/2012 del 27 de diciembre de 2012³⁰ introduce nuevas medidas impositivas para contener el déficit tarifario en el sector energético. Sus efectos se desplegaron a partir del 1 de enero de 2013, sin perjuicio de lo dispuesto en los territorios forales. En cuanto al impuesto sobre la producción de energía eléctrica, el hecho imponible es la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en barras de central en cualquiera de las instalaciones a que se refiere la Ley del Sector Eléctrico.

Por su parte, la ley establece que serán contribuyentes, aquellas personas y entidades que realicen actividades de producción de energía eléctrica e incorporación al sistema. Y la base imponible será el importe total que le corresponda recibir al contribuyente por la producción e incorporación de energía eléctrica en barras de central (energía producida menos energía utilizada en el proceso de producción y las mermas sufridas) en cada periodo impositivo (normalmente el año natural). Todo ello, bajo un tipo único del 7%, sin la consideración de un tipo reducido para aquellos productores de energía que utilicen fuentes renovables.

1.1.4. Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de la energía eléctrica.

El canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica es un tributo de carácter parafiscal³¹. Dicho tributo, grava la energía hidroeléctrica producida en cuentas intercomunitarias a un tipo del 25,5%. Se regula en el Real Decreto-Legislativo 1/2001, de 20 de junio, por el que se regula la Ley de Aguas (artículo 112 bis).

³⁰ Ley 15 del 27 de diciembre de 2012, por medio de la cual se establecen una serie de medidas fiscales para la sostenibilidad energética: aproximación a una reforma fiscal verde, BOE

³¹ vid. Fernando Pérez Royo (Dir.) et. al, Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Madrid, Tecnos, 2020, página 1012

En este sentido y conforme al art. 45 CE se justifica su fin extrafiscal en que es necesario proteger la calidad general de las aguas continentales españolas, puesto que es un recurso natural imprescindible. Y por ello, la Administración Pública deberá disponer de un sistema de recursos que permite financiar dichas políticas de protección del dominio público hidráulico. Pues bien, será necesario obtener recursos que permitan reforzar las políticas de protección del dominio público hidráulico y que deben ser aportados por quienes obtienen un beneficio de su utilización privativa o aprovechamiento especial para la producción de energía eléctrica.

El hecho imponible es la utilización primitiva o especial de las aguas continentales para su explotación hidroeléctrica, cuyo importe se destinará a la protección y mejora del dominio público hidráulico; mientras que los contribuyentes serán los concesionarios o quienes se subroguen en su lugar. Su base imponible viene determinada por el valor económico de la energía producida.

De las conclusiones del Informe Lagares volvemos a traer a colación la difusa extrafiscalidad que afecta a determinados impuestos ambientales, ya que tal afirmación parece desmentirse por la afectación de la recaudación. De ésta, únicamente un 2% será considerado ingreso del organismo de cuenca, mientras que el 98% restante será ingresado en el Tesoro Público. Por otra parte, señala el Informe que el mecanismo de cuantificación del canon no guarda ninguna relación con el daño causado al dominio público hidráulico. Por tanto, los elementos de cuantificación del canon delatan que se trata, más bien, de un impuesto sobre la cifra de negocios de las centrales hidroeléctricas y, por tanto, estamos ante una medida para reducir el déficit tarifario y no ante una tributación destinada a preservar el dominio público hidráulico.

El Tribunal Supremo elevó cuestión prejudicial en relación con la compatibilidad de este impuesto con el Derecho de la UE pues manifiesta que la finalidad medioambiental es confusa al no identificar los daños medioambientales (solo se grava el uso del agua para la producción de energía eléctrica, el resto de actividades que generan un alto consumo de agua se excluyen) que se pretenden cubrir con el gravamen y resultar “insignificante” la cantidad que se destina a los organismos de cuenca para las actuaciones de protección y mejora del dominio público. Por ello, el Tribunal Supremo concluye en que la finalidad real de este impuesto es crear un mecanismo de financiación del déficit de tarifa.

La respuesta del TJUE rechaza la aplicación del principio de no discriminación art. 3.1 de la Directiva 2009/72³² ya que se trata de una medida de naturaleza fiscal y, por ende solo sería de aplicación si la Directiva 2009/72 tuviera por objeto la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados Miembros. En conclusión, no llega a realizar un análisis de dicho precepto para valorar la compatibilidad del canon.

No obstante, sí valora la existencia de una ayuda de Estado, sí aborda la posible existencia de una situación discriminatoria con respecto a los productores de energía hidroeléctrica y los restantes productores de energía. Responde que el canon persigue, habida cuenta de sus características esenciales y de su estructura, un objetivo puramente económico y en ausencia de normativa de la Unión en la materia, será competencia de cada Estado Miembro establecer los cánones que considere pertinentes, no generando el canon sobre los productores de energía hidroeléctrica una situación discriminatoria. Ahora bien, el hecho de no generar una situación discriminatoria no significa que sea acorde a su finalidad extrafiscal por no mostrar vínculos con la ocupación del dominio público ni con las consecuencias medioambientales de la actividad asociada a esa ocupación., ya que así lo entiende el TJUE.

1.2. Impuestos sobre el transporte

Tal y como se muestra en la Ilustración 4, los impuestos sobre el transporte suponen una fuente de ingresos estable para el erario, que han venido manteniéndose medianamente constantes a lo largo de los años.

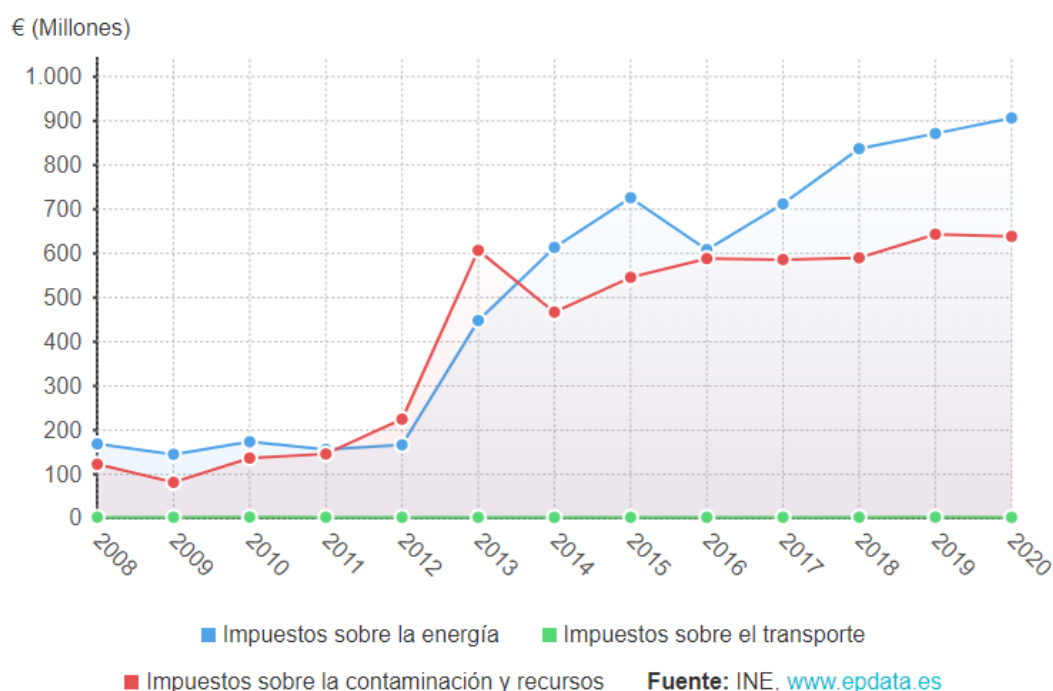
1.2.1. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (también llamado impuesto de matriculación).

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IMT) se introdujo en el ordenamiento por medio de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, dentro del grupo de los impuestos especiales. El hecho imponible del impuesto (art. 65 de la citada ley) lo constituye en fase única, la primera matriculación en España de medios de transporte. Su ámbito de aplicación es estatal sin perjuicio de las particularidades en los territorios forales.

³² Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE. Publicada en DOUE.

En cuanto a las modificaciones que ha sufrido la configuración del impuesto, resaltamos la Orden HAC/171/2021, de 25 de febrero, por la que se aprueba el modelo 05, "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Solicitud de no sujeción, exención y reducción de la base imponible", y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación. Dicha modificación a nuestro entender complica el acceso al contribuyente de exacciones que resulten de su implicación medioambiental.

Evolución de la recaudación de los impuestos ambientales sobre el suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado en España



1.3. Impuestos sobre la contaminación y los recursos

Son aquellos que gravan directamente las cargas contaminantes al medio, para lo que se emplea un método de estimación directa de su base imponible. El precursor de este tipo de instrumentos económicos fue Pigou en 1920. Éste defendía que genera un efecto positivo respecto a las medidas de regulación y control, ya que es un mecanismo que incita a las empresas a reducir sus niveles de contaminación incidiendo en el beneficio económico, es decir, reducirán su nivel de emisiones hasta el nivel del coste adicional que conlleva. En su aplicación destaca el principio de prevención. A pesar de ello, su desarrollo y cuantificación resulta complejo, pues requiere especialistas en la materia a lo largo de su diseño y su aplicación por los parámetros en los que se fija. Por ende, pese a ser una medida ideal en la contención de la contaminación, su incorporación al sistema fiscal no siempre resulta una tarea sencilla.

Aquí se situaría el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, que como desarrollaremos, inciden principalmente en aquellos productos que incluyen sustancias perjudiciales.

1.3.1. Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.

La Ley 16 del 29 de octubre de 2013, supone la creación del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, vigente a partir del 1 de enero de 2014. Dicha creación tuvo por objetivo claro estimular la protección y defensa del medio ambiente. El hecho imponible será el consumo de estos gases y grava, en una única fase, su puesta a consumo atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico. Se establecen deducciones y devoluciones dirigidas a evitar un gravamen efectivo cuando los gases no sean objeto de emisión atmosférica.

En cuanto al contribuyente, podemos destacar que el impuesto resulta aislado. Esto se debe a que su preocupación parece más recaudatoria que ambiental. Los sujetos gravados serán los vendedores de aquellos productos que emitan estos gases y los mayoristas y grandes comercializadores.

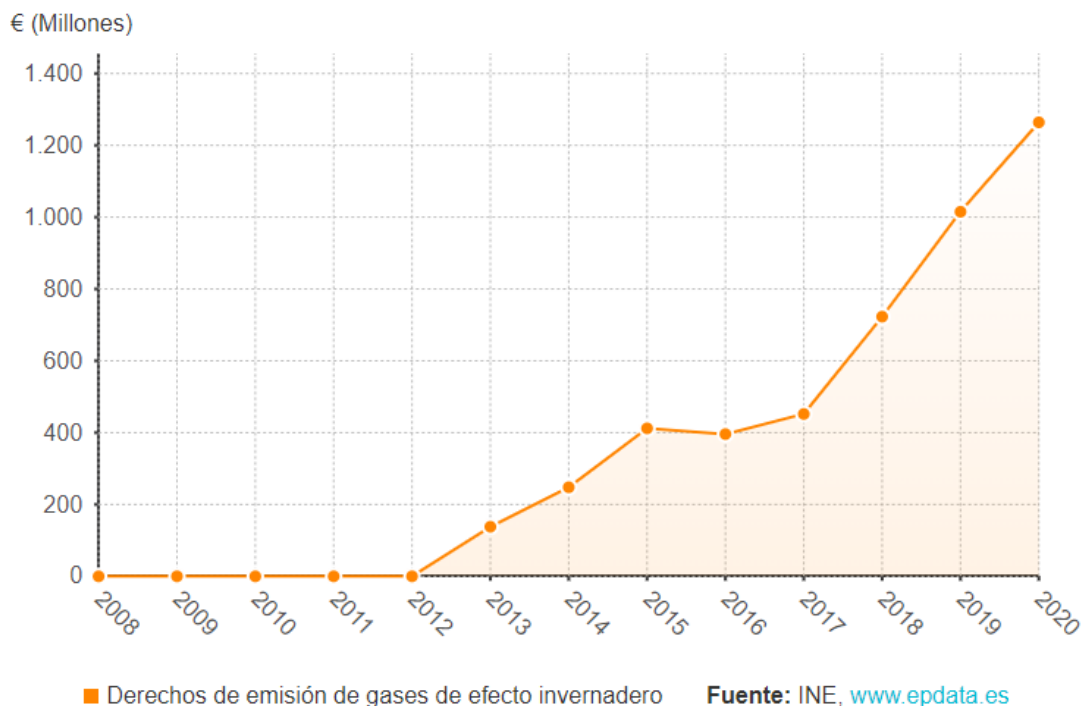
Años después de su implementación, algunos elementos de su configuración, como el tipo de gravamen, dificultan visualizar con tal claridad su finalidad medioambiental como desarrollaremos en profundidad en el siguiente capítulo. Sin embargo, mencionamos que no se justifica adecuadamente el daño ambiental con la tarifa del impuesto, porque pese a que la exposición de motivos parece acertada conforme al “potencial de calentamiento”, dicho concepto no se basa en ningún informe científico.

Ello, a pesar de la repercusión obligatoria del impuesto que se regula en el art. 5. Trece de la Ley 16/2013; en realidad, para el consumidor, adquirente final del producto gravado, el impuesto es un componente más del precio y no diferencia en el precio final de venta al público, la parte que corresponde a la exacción, lo cual, le hubiera permitido conocer con cierto detalle y de manera directa la deseconomía externa (acciones negativas sobre la capa de ozono y el calentamiento global de la atmósfera) que, teóricamente, el impuesto somete a gravamen.

Por último, la dilación en el tiempo de las subidas de tarifas que pretendía el régimen de transitorio ha conllevado una recaudación pobre de este impuesto que, en 2017, ascendió

a unos 123 millones de euros, es decir, la tercera parte de lo que se preveía recaudar con su introducción.

Evolución de la recaudación por los derechos de emisión de gases de efecto invernadero en España



1.3.2. Proyecto de Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

Este impuesto no existe aún a nivel estatal, sin embargo, el Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores, sirve como normativa de apoyo a este respecto. La introducción de medidas que desincentiven el uso de bolsas de plástico de un solo uso, tal y como ocurre con la amplia mayoría de impuestos ambientales, tiene su origen en una directiva del Parlamento Europeo y del Consejo – adoptada para prevenir o reducir el impacto en el medioambiente de los envases y sus residuos.

Una de las preocupaciones medioambientales más acuciantes es el uso habitual de desechos plásticos de un solo uso. Fruto de ello, la OCDE y la Unión Europea instan a sus Estados Miembros incorporar instrumentos de política económica que reduzcan la producción de residuos plásticos. Más concretamente, la Directiva 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2008/98/CE sobre residuos y la Directiva 2019/904 del Parlamento y del Consejo de junio sobre la reducción del impacto de determinados plásticos en el medio ambiente.

Incorporamos este epígrafe ya que este gravamen está previsto en el Capítulo I del Título VII del Proyecto de Ley de residuos y suelos contaminados (BOCG núm. 57-1, de 28 de mayo de 2021), actualmente en tramitación.

2. TRIBUTOS AMBIENTALES AUTONÓMICOS.

Seguiremos una clasificación igual que en el ámbito estatal, aunque dada la disparidad normativa y la cantidad de tributos que han venido definiéndose como ambientales, citaremos algunos ejemplos que también se han tratado de forma general en otros capítulos del estudio.

Con respecto a los gravámenes sobre actividades o instalaciones contaminantes – aquellas que se aplican sobre actividades e instalaciones que por su naturaleza inciden en el entorno – encontramos los impuestos sobre residuos nucleares.

2.1.1. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica.

El hecho imponible es la producción de combustible nuclear y residuos radioactivos resultados de la generación de energía nucleoelectrica. El contribuyente será el productor de residuos y responsable solidario de la deuda tributaria el propietario de la instalación nuclear cuando este no sea quien la explote; y la base imponible y tipo impositivo se fijará en función del tipo de residuo que se trate.

La Ley 16 del 29 de octubre de 2013, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, clarifica la regulación del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de energía nucleoelectrica, puesto que especifica aspectos que inciden en la aplicación del impuesto.

2.1.2. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas.

El hecho imponible es la actividad de almacenamiento (inmovilización temporal o definitiva) de los residuos en instalaciones que almacenan residuos procedentes de otras instalaciones. Se considerarán exenciones aquellos residuos procedentes de actividades médicas y científicas, así como otros según la oportuna calificación del Consejo de Seguridad Nuclear. Por su parte, el obligado tributario será el titular de la instalación, mientras que la base imponible y tipo dependen de la instalación.

2.1.3. Impuesto sobre emisión de gases o contaminantes a la atmósfera.

Son muchas las Comunidades Autónomas que han creado impuestos sobre determinados productos que resultan dañinos para el medioambiente. De este modo, el Preámbulo de la Ley 12/2014, de 10 de octubre³³, justifica así la creación 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 en Andalucía. Presente también en Murcia y en Galicia.

Nos servirá para comprender de nuevo la falta de coherencia de los gravámenes ambientales autonómicos el caso del impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica en Cataluña. El nacimiento de la obligación tributaria lo condiciona la mera titularidad del vehículo en la fecha del devengo, siempre y cuando se trate de un vehículo apto para circular por las vías públicas y susceptible de emitir dióxido de carbono en función de sus características técnicas. De este modo, serán sujetos pasivos todos los titulares de vehículos en territorio catalán que cumpla los requisitos mencionados con anterioridad con independencia de si el vehículo llega o no a circular. La cuota del gravamen se determinará en función de la base imponible y del tipo impositivo, que tendrá carácter progresivo.

Incluimos también el impuesto que grava la eliminación de residuos en vertederos de la Región de Murcia o el de los vertidos a las aguas litorales en Andalucía que operan de manera similar.

2.1.4 Impuesto sobre bolsas de plástico.

En el 2012 se crea en Andalucía y Cantabria un gravamen sobre bolsas de plástico de un solo uso que en Cantabria ya ha sido derogado, por tanto, en la actualidad solo se encuentra vigente en Andalucía.

Su estructura es tal y como sigue:

El hecho imponible es el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial a los consumidores. La base imponible será el número total de

³³ 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 del

bolsas de plástico de un solo uso suministradas por los sujetos pasivos a lo largo del periodo y el tipo impositivo.

La cuota tributaria debe repercutirse al consumidor y aparecer de modo expreso en la factura. Pese a que la doctrina no considera oportuno extenderlos a la totalidad del territorio nacional, la eficacia medioambiental de esta medida sigue siendo controvertida.

2.1.5. Impuestos o cánones sobre vertidos a las aguas litorales.

Estos impuestos sobre vertidos a las aguas litorales gravan determinados vertidos con el fin de promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales y constituye el hecho imponible el vertido a las aguas litorales, conforme a unos determinados parámetros, que se realice en su ámbito de aplicación territorial. Y tal y como ocurre con los ejemplos anteriores, serán sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya que realicen el vertido. Dicha configuración se recoge en los artículos 41 y 43 de la normativa autonómica andaluza³⁴. Estas figuras están presentes en la mayoría de las Comunidades Autónomas con costa, tales como Murcia o Galicia.

2.2. Impuestos sobre el Transporte.

En este punto son típicos los impuestos referidos al uso de infraestructuras públicas de transporte y las tasas por la entrada de vehículos en las ciudades. Además, resaltar la importancia del apartado 2 del art. 70 de la Ley de IIEE (cit.), que determina que los tipos impositivos aplicables serán los conforme a lo previsto en el artículo 43 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma³⁵. Andalucía, Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Murcia y Valencia tienen tipos propios en determinados epígrafes de acuerdo con las competencias atribuidas.

³⁴ Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOJA núm. 251, de 31 de diciembre de 2003).

³⁵ A. Fernández de Buján y Arranz. Hacia la transición ecológica del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La fiscalidad en el marco de la transición ecológica” 2020 (página 62)

Dada la importancia recaudatoria para las Haciendas Locales y, por tanto, para su funcionamiento, haremos una breve mención al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Pues bien, éste se regula en el 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, regula en sus artículos 92 y siguientes el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría

Capítulo IV. PRINCIPALES PROBLEMAS DE LA ACTUAL CONFIGURACIÓN DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA

1. EL INFORME LAGARES

En la actualidad, son recurrentes las alusiones a la imperiosa necesidad de reforma de la fiscalidad ambiental en las comisiones de expertos convocados para el análisis del sistema tributario. El Informe Lagares de 2013, entre ellos calificó la actual regulación como compleja y asistemática, con ocasión a la su poca practicidad para su cumplimiento.

Al respecto de la reforma fiscal verde sobre la fiscalidad de la energía consideró pertinente fijar las bases imponibles a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los productos. Resulta incoherente con los fines extrafiscales pretendidos en relación con el Capítulo III; así como dotar de uniformidad la tributación entre productos dañinos para el medio ambiente.

Específicamente, la modificación del Impuesto sobre Hidrocarburos – que califica de recaudatorio – podría ser modificado de modo que separe el gravamen sobre energía del dióxido de carbono. Con esta medida se podrá garantizar la neutralidad del sistema fiscal en la elección de la fuente de energía empleada, con la finalidad de fomentar la eficiencia energética y utilizar la recaudación adicional para reducir las cargas tributarias sobre el trabajo. En cuanto al Impuesto sobre el Carbón, propone eliminación de exenciones para asemejarlo al impuesto anterior.

Por su parte, el Impuesto sobre la electricidad se establece por importe facturado, recomendándose que se fije en KW/h. De la misma manera que resultaba en los casos anteriores, gravar el consumo por cantidad de energía en lugar de por su precio, sería un medio de incentivar el ahorro y la eficacia energética y así dar respuesta al fin cometido ambiental del tributo. Asimismo, se recomienda eliminar el Impuesto sobre la Producción de la Energía Eléctrica. La motivación de la Comisión radica en que no tiene objeto medioambiental y repercute sobre el consumidor final.

En cuanto a los impuestos sobre residuos radioactivos, se propone unificar el Impuesto sobre almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en las instalaciones centralizadas, y el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, con ocasión a que dicho impuesto grava dos veces la misma actividad. También se plantea

una alternativa al respecto y se entiende que consiste en establecer una tasa que cubra el coste de la prestación del servicio de almacenamiento.

Con respecto a la gestión estatal y autonómica de estos impuestos, el informe Lagares recomienda la gestión estatal, aunque el rendimiento se atribuya a la comunidad. La justificación que ofrece es la de que su ámbito de aplicación supera el territorio autonómico, lo que, dada la naturaleza del fin resulta primordial. Entre las mejoras propuestas a nivel autonómico enumeramos la eliminación de impuestos y cánones establecidos por las diferentes Comunidades Autónomas que carezcan de justificación ambiental, como los impuestos sobre grandes superficies, agua embalsada o canon eólico; y corregir la dispersión de los impuestos que tienen vocación ambiental, como aquellos cánones de residuos, impuestos por emisiones atmosféricas o los cánones de vertidos y transformarlos en estatales. De esta manera dejan de ser impuestos sin justificación ambiental alguna aplicados de manera directa por las Comunidades Autónomas, para dotarles de cohesión estatal y visión orientada a la protección ambiental propiamente dicha.

2. COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA FISCAL DE 2020

Del mismo modo que aconteció durante el Comité de Expertos que trajo consigo el informe Lagares, en 2020 se volvió a reunir a una Comisión para tales efectos por la presión internacional en los esfuerzos por proteger el medioambiente. Dicho encuentro no pudo celebrarse dada la pandemia por COVID. A pesar de ello, los expertos pudieron ofrecer su opinión, de la que nos hemos servido a lo largo del trabajo para analizar los tributos.

2.1. ¿Finalidad ambiental o finalidad recaudatoria?

Algunos de los impuestos autonómicos de carácter pretendidamente ambiental encuentran efectos perturbadores sobre el bien protegido. Tal es el caso del canon eólico establecido en Galicia, Castilla y León y Castilla-La Mancha, cuya recaudación en 2012 alcanzó los 22 millones de euros tan solo en Galicia. Este tipo impositivo actúa como freno a la inversión empresarial en materia de energías sostenibles, ya que tal y como se ha venido demostrado por medio de este estudio, estos tributos pretendidamente ambientales resultan en un fin eminentemente recaudatorio.

Por otro lado, con respecto a los impuestos sobre vertidos de agua – impuestos afectados a financiar instalaciones de saneamiento por el consumo de agua – encontramos la misma crítica. La comisión de expertos plantea tomar a Cataluña como referencia en la materia y sustituirlo como tributo cedido. Será necesario atender al coste de las infraestructuras de depuración, a los costes medioambientales y los costes del recurso, donde serán las propias Comunidades Autónomas quienes variarán los tipos de acuerdo con las características propias y necesidades específicas de protección del territorio dentro de los límites estatales.

Tal y como y demuestran los datos presentados la colaboración empresarial es fundamental para alcanzar las metas propuestas. La fiscalidad supondría un impulso para las pymes (que representan un 95% del tejido empresarial español. De este modo, aquellas que no ven incrementada su capitalización bursátil por mantener una imagen sostenible podrán beneficiarse en la práctica de las políticas ambientales. De ese modo, se fomentarían prácticas menos dañinas para el medioambiente a través del impulso de políticas sostenibles coordinadas con gravámenes sobre las más perjudiciales.

Ahora bien, la reducción a un círculo reducido de obligados tributarios tiene inmediatamente aspectos negativos para la Política Medioambiental, ya que impiden “visibilizar” el impuesto y tomar conciencia de su carácter medioambiental. Dichos tributos repercutirán en el consumidor del bien cargado. En este caso, por citar un ejemplo, nos referiremos al Impuesto sobre las emisiones de hidrocarburos halogenados de la Ley 16/2013³⁶. Aquí, el consumidor desconoce totalmente la existencia de una exacción de estas características, su daño medioambiental y la relación que guarda la tarifa del tributo con el citado perjuicio, empezando porque su base imponible es de carácter específico.

En general, aunque este impuesto se crea en atención a los hidrocarburos halogenados – que se usan, entre otros, como refrigerantes, disolventes o espumantes– que contribuyen al calentamiento global. Dicho gravamen recae sobre el consumo de estos gases y grava su consumo, lo que resulta en que el consumidor es poco consciente de su existencia y de la carga tributaria que conlleva.

³⁶ 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. (BOE, 30-octubre-2013)

De esta forma, la posibilidad por parte del consumidor de adquirir bienes o productos con menor carga impositiva o que hayan mejorado, por razones tecnológicas, al no tener conciencia de que este tipo de impuesto existe y de que, en el fondo, su existencia repercutirá (si lo permite el juego de la oferta y la demanda) sobre él por un fin extrafiscal.

En resumen, la finalidad primordial de los tributos ambientales es la consecución de los objetivos para la protección del medio ambiente. Esta extrafiscalidad está gravemente desviada en múltiples impuestos autonómicos, e incluso estatales, siendo más recaudatoria que ambiental.

3.2. Recuperar la labor de protección medioambiental en los denominados impuestos ambientales

J. M. Cobos (2019), resalta la importancia de diferenciar entre instrumentos económicos e instrumentos jurídicos. Dicha distinción es fundamental, puesto que ciertos objetivos podrán ser alcanzados con una normativa general – prohibición de entrega gratuita de bolsas de plástico – o necesitarán una planificación más exhaustiva. Esta afirmación nos permite apreciar que el debate continúa abierto, puesto que los datos obtenidos por el INE en recaudación ambiental provienen de tributos dispersos que no terminan de ampliar el principio de “quien contamina paga”, ni han sido elaborados conforme a los objetivos planteados. Los grupos ecologistas inciden en la importancia del sistema tributario como medio redistributivo de los recursos, así, plantean la Reforma Fiscal Verde como un mecanismo efectivo para lograr la equidad social disminuyendo los desequilibrios sociales³⁷. De este modo, consideran que debería haber mayor correlación entre el agente económico que provoca el daño ambiental y su aportación como sujeto pasivo. Por su parte, J.M. Cobos³⁸ (2019) menciona que esta reestructuración ha de ser progresiva, “*ambientalizando los tributos ya existentes*” e introduciendo paulatinamente nuevos tributos verdes.

Recuperando el ejemplo de la Ley 16/2013, los cambios de la tarifa de incorporados en 2018, disminuyéndola, en general, han debilitado la capacidad de transformación

³⁷ Amigos de la Tierra, Ecologistas en Acción, Greenpeace, SEO/BirdLife y WWF (2019) “*Propuestas de Fiscalidad Ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible*”

<https://es.greenpeace.org/es/sala-de-prensa/informes/resumen-propuestas-de-fiscalidad-ambiental/>

³⁸ J. M. Cobos (2019) “*¿Una reforma fiscal verde? Sí, pero con objetivos definidos*” (disponible en https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/una-reforma-fiscal-verde-si-pero-con-objetivos-definidos)

tecnológica, de desviación hacia gases menos contaminantes, que la tarifa anteriormente vigente tenía.

Pero es que, además, la propia capacidad del impuesto para reducir el daño climático de estos gases es muy reducida, en primer lugar, por la limitación máxima que regula su tarifa, así “...no parece justificado que se limite a 100 euros el máximo de la tarifa dado que la misma debería ser bastante superior en casos (como el hexafluoruro de azufre) que tienen una elevada PCA y a los que, consecuentemente, debería corresponderle un gravamen más de cuatro veces superior, siendo así que también sería mayor el incentivo a una adecuada gestión de los residuos”.

Otras modificaciones normativas posteriores, como las incluidas en el artículo 73 de la Ley 48/2015, de 29 de diciembre³⁹ y en el artículo 85 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018⁴⁰, han afectado a múltiples parámetros de la exacción, demostrando así la debilidad de su configuración jurídica y técnica que inciden en la necesidad de reforma de la normativa del impuesto.

3.3. Establecer una correcta relación entre el agente contaminante y el hecho imponible.

Otra herramienta para evitar una carga tributaria excesiva en ciertos productos sería fijar un tipo máximo por cantidad de producto. La efectiva potenciación del doble dividendo en materia ambiental ha sido un tema endeble en la normativa española, pues como ya hemos mencionado, la dispersión normativa de la que adolecen este tipo de tributos puede provocar situaciones en las que el contribuyente está sometido a un gravamen desmesurado. El mecanismo para revertirlo es la incorporación de supuestos de no sujeción y exenciones técnicas dirigidas en la configuración tributaria⁴¹.

Tal y como se expone en el 3.1, los impuestos ambientales deben servir como medio para la concienciación social. Gracias al análisis jurídico del Capítulo I, podemos afirmar que un impuesto tildado de medioambiental que no atienda a dicha definición será carente de sentido, puesto que falta a la justificación constitucional que permite su existencia.

Igualmente, es menester recalcar que, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, no descalifican su aplicación por el hecho de

³⁹ Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016. Publicado en: «BOE» núm. 260, de 30/10/2015.

⁴⁰ Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. Publicado en: «BOE» núm. 161, de 4 de julio de 2018, páginas 66621 a 67354 (734 págs.)

⁴¹ Informe Lagares, página 338

gravar determinados productos o actividades conforme al principio de no discriminación; sino que la importancia radica en el respeto al principio de “quien contamina paga”. Así, las directrices comunitarias y los tratados internacionales recomiendan el uso de medidas fiscales orientadas a desincentivar estos productos y actividades. Sin embargo, estas medidas deberían mantener la finalidad ambiental en su desarrollo y planteamiento a través de una buena construcción desde un punto de vista técnica tributaria. Todo ello siguiendo una incorporación paulatina que permita a los agentes económicos y visibilice la función extrafiscal que viene caracterizando a estos tributos.

El último proyecto de Ley que buscaba una reforma fuerte y certera al Sistema Tributario se encontraba en tramitación parlamentaria para el año 2014 y pretendía la modificación del IIEE sobre la Electricidad. Dicha modificación consistiría en gravar el suministro de energía eléctrica en lugar de un IIEE de fabricación para que, de esta manera, se efectuara una mejor transposición de la normativa europea generando así, que se adapte y adecue de una manera más práctica a la nueva normativa sectorial. Asimismo, con el objetivo de impulsar aquellas actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50 % del coste de un producto, se pretendía establecer una reducción del 85 % en la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad. La consecuencia clara de dichas disposiciones es que se generaría para ellas, de forma similar a la ya contemplada en la Ley, la reducción química y procesos electrolíticos, mineralógicos y metalúrgicos más limpios y amigables con el medio ambiente.

Todos estos incentivos y gravámenes fiscales son, en opinión de Pich, “insuficientes” y hacen que el compromiso con la sostenibilidad se quede en una “mera declaración de intenciones”. A este respecto, consideró que *“la fiscalidad medioambiental en España debe repensarse y reorganizarse para que todas las administraciones públicas vayan al unísono y en una misma dirección. El fin debe ser desincentivar las conductas lesivas para el entorno natural de todos los agentes económicos, no obtener una mayor recaudación”*.

Por último, la Ley de Cambio Climático y Transición Energética (cit.) y conforme a las conclusiones anteriores, insta a la reforma del sistema tributario desde un punto de vista medioambiental pero su escasa regulación y concreción al efecto exige de un fuerte compromiso por parte del legislador. El cual deberá primar la efectividad extrafiscal en la configuración de los tributos ambientales exigidos desde la Unión Europea, su propia

naturaleza y en especial, a su papel como agente incentivador o desincentivador de conductas perjudiciales para el medio.

Capítulo V. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE REFORMA

1. CONCLUSIONES

Tanto la OCDE, como los análisis efectuados al respecto, han considerado la tributación ambiental como uno de los instrumentos de política ambiental, ya que ha resultado ser medioambientalmente efectiva y económicamente eficiente en su aplicación. La situación actual de la fiscalidad ambiental estatal, con relación a lo anteriormente expuesto, manifiesta una serie de características que englobaremos de forma sistemática en los párrafos que siguen.

Como bien se ha manifestado durante el desarrollo del presente escrito, el sistema tributario español incluye una serie de impuestos ambientales cuya base imponible, consiste en una unidad física de cierta sustancia o material, que la ciencia ha catalogado como nocivo para el medioambiente – Impuesto especial sobre Hidrocarburos o Impuesto sobre la Electricidad, por citar algún ejemplo –. Estos impuestos se inspiran en los principios de subsidiaridad, de cautela, de acción preventiva y al principio de “quien contamina paga”. Sin embargo, tal y como se ha mencionado, es posible atajar la protección medioambiental introduciendo gravámenes sobre otros hechos imposables igualmente dañinos para el medio a través de gravámenes sobre la explotación de factores naturales o gravámenes que recaen sobre el patrimonio inmobiliario, entre ellos.

Grupo de gravamen	Concepto
Exacciones establecidas por las emisiones	Se refiere a los gravámenes sobre residuos y vertidos que se constituyen como impuestos y tasas
Gravámenes sobre productos	Se aplica a aquellos productos cuya composición química contamina el medio
Gravámenes sobre actividades o instalaciones contaminantes	Se aplica sobre actividades e instalaciones que por su naturaleza inciden en el entorno
Gravámenes sobre servicios, actividades administrativas u obras públicas ambientales	Incluye diversas tasas y contribuciones especiales ambientales

Gravámenes sobre la explotación de factores naturales	Se refiere a aquellos impuestos orientados a los espacios protegidos
Gravámenes que recaen sobre el patrimonio inmobiliario	Es el supuesto de impuestos sobre grandes establecimientos comerciales

La tabla que precede incluye una clasificación de los tributos ambientales atendiendo a su hecho imponible, lo que puede servir como punto de partida para la introducción de nuevas figuras impositivas con las que incrementar la protección medioambiental.

Y, en cuanto a los impuestos sobre los productos hay que destacar que someten a gravamen el consumo de determinados bienes de producción en cualquier momento del proceso productivo o en el momento de consumo. Y, por ende, se aplica a aquellos productos cuya composición química contamina el medio. Este tipo de tributos son los que responden al principio “quien contamina, paga”. A pesar de ser los más populares, por su mayor eficacia recaudatoria y un menor costo administrativo respecto a los tributos sobre las emisiones, son los menos adecuados para la finalidad ambiental ya que el daño se materializa, aunque por él se obtengan ingresos tributarios.

Asimismo, en nuestro ordenamiento tributario, coexisten figuras impositivas, directas e indirectas que pretenden incidir en el medioambiente. Por lo tanto, requieren una serie de medidas que garanticen que sea respetada de manera estricta la normatividad ambiental, y el daño causado sea subsanado con dinero líquido. Esta afirmación, en plena conexión con lo anterior, encontraría su optimización si cada actividad o producto dañino se viese contrarrestado por un instrumento de política económica cuya implementación resultase en una disminución de su impacto ambiental.

Es menester resaltar, que estos tributos en general adolecen de falta de vinculación con los efectos medioambientales particulares y carecen de un marcado carácter finalista. Dado que, su cumplimiento en muchos casos se encuentra ligado a subsanar un daño y no a proteger efectivamente la situación medioambiental del país, el fin extrafiscal pierde peso ante un marcado fin recaudatorio.

Esta configuración, se debe en parte al reparto competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Existen multitud de impuestos autonómicos cuya exposición de motivos los cataloga como ambiental que no cuentan con una finalidad

medioambiental clara. Además, su heterogénea aplicación, crea distorsiones entre los operadores económicos y perjudica la unidad de mercado.

Tomando en consideración las ideas previas, es así innegable la contingencia ambiental a la que los Estados actuales han de hacer frente. España, como país miembro de la Unión Europea y firmante de los Acuerdos de París, debe dar respuesta a las exigencias medioambientales a las que está vinculada.

2. PROPUESTAS DE REFORMA

En ocasiones, es algo confusa la distinción entre políticas que fomenten el desarrollo socioeconómico y el desarrollo sostenible; pues es imprescindible apuntar que, pese a que el desarrollo sostenible implica un desarrollo socioeconómico derivado de la sostenibilidad, dicha situación no se da de forma natural en el sentido contrario. La justificación a esta afirmación ha sido ampliamente demostrada a lo largo las últimas décadas, donde comprobamos que además de un crecimiento económico, el planeta ha sufrido un deterioro exponencial en sus ecosistemas.

A vista de las conclusiones, se proponen algunas reformas al ordenamiento tributario ambiental teniendo en cuenta los tributos vigentes y las corrientes internacionales al respecto.

En 2019 entró en vigor la subida del impuesto al diésel⁴², sin embargo, la gasolina soporta una carga fiscal mayor siendo menos dañino para el medio ambiente. Dicha modificación es, por tanto, insuficiente. A luz de lo expuesto y la importancia de gravar por en función del daño realizado, creemos que sería interesante equiparar el impuesto al diésel y el impuesto a la gasolina. Así como permitir exenciones únicamente a aquellos medios de transporte de cero emisiones. Estas dos propuestas contribuyen a acercar el Impuesto sobre Hidrocarburos a un impuesto con un contenido mayor de protección ambiental: quien contamina paga y se desincentiva la actividad contaminante por una menos perjudicial.

Tanto en los impuestos sobre vertidos al agua, como en aquellos referidos al depósito de residuos; o los impuestos a las emisiones atmosféricas, no se encuentra una justificación

⁴² Ley 14/2018, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2019. Publicado en: «BOE» núm. 21, de 24 de enero de 2019, páginas 5909 a 5951 (43 págs.)

que respalde la creación de tributos por parte de las Comunidades Autónoma, sino que sería más conveniente que se configurasen como impuestos cedidos.

En este caso, observamos que su aplicación se extiende por la mayoría del territorio bajo los principios inspiradores del canon catalán. Con respecto a los residuos, existen dos modelos en función del papel de las Entidades Locales como sujetos pasivos que resultan en un tratamiento muy diferenciado entre Madrid y Cataluña, por ejemplo. Y, por último, aquel referido a las emisiones atmosféricas no recoge el hecho de que las emisiones no se producen específicamente sobre el territorio de la Comunidad Autónoma que lo grave. Asimismo, las emisiones de dióxido de carbono ya resultan gravadas de modo indirecto por medio del impuesto sobre hidrocarburos.

Se propone, por tanto, gravar la contaminación producida en los Cánones de Agua, así como la ocupación, utilización y aprovechamiento de todos los bienes de dominio público hidráulico, que requieran concesión o autorización administrativa; así como la unificación de los impuestos referidos a la Energía Nuclear

Esta línea de pensamiento recalca el marcado fin recaudatorio de los impuestos ambientales, ya que cada Comunidad Autónoma establece un tipo u otro de tributo en función de sus necesidades financieras. Sería recomendable revestir a la categoría de impuesto ambiental de mayor relevancia, de forma que los impuestos estatales fuesen cedidos a las Comunidades Autónomas de forma armonizada y coherentemente a su finalidad extrafiscal.

Los ingresos provenientes de impuestos verdes (energía, transporte, contaminación) han aumentado en la UE y en España, mientras que la carga fiscal parece haberse visto mermada. A pesar de ello, el impacto es escaso y en países como España, su dispersión normativa y apresurada han resultado en una estructura de ingresos incoherente con las demandas del mercado español. El informe de Iberdrola aseguraba que el principal agente contaminador en España son los medios de transporte, es decir, conforme a los instrumentos de política ambiental estudiados, serán aquellos que mayor aportación realicen. Los datos demuestran que esta situación dista de darse en la práctica, pues los datos de Hacienda revelan que son los tributos asociados a la producción y consumo de electricidad los que mayor recaudación aportan. La redistribución a pesar de ello ha sido notable en los últimos años y parece que los planes sectoriales empiezan a encontrar su traducción normativa.

Observamos una diferencia en la redacción de las medidas de aproximación a la solución del deterioro medioambiental. Mientras que las líneas de actuación: introducción de comportamientos sostenibles en el ámbito empresarial y creación de empleo, varían relativamente; a medida que avanza la especialización tecnológica en el estudio medioambiental, se altera el agente motor que auspicie dicho cambio. En el informe de la AEMA⁴³ se atribuía una responsabilidad directa a las empresas de destinar los ingresos fruto de herramientas en pos de la sostenibilidad a los objetivos sostenibles, mientras que, en la actualidad, será la Administración Pública apoyada por análisis científicos quien es responsable de coordinar la acción conjunta de las administraciones a su cargo, empresas y particulares. En conclusión, se altera la cadena de mando, estableciéndose un sistema a través del cual las guías marco provienen de organismos e instituciones centralizados o internacionales y encuentran su desarrollo y concreción en espacios de menor dimensión territorial tales como administraciones locales, ciudadanos y empresas. Los principios heredados de la actuación Pública serán:

- Principio de quien contamina paga
- Principio de responsabilidad del usuario

La inversión en instalaciones productoras de electricidad a partir de fuentes renovables ha supuesto en un incremento en la oferta e investigación. La capacidad para producir electricidad sostenible (favorecido por impulsos fiscales) a bajo precio también desemboca en una disminución en los precios de esta, que mejoran su competitividad respecto a las fuentes de energía no renovables.

A este respecto, el sistema fiscal incorporó una serie de modificaciones que mantienen los niveles de recaudación, ya que la introducción del impuesto a productores de energía eléctrica se mantiene sobre la cantidad de electricidad producida. Sin embargo, se prevén bonificaciones para aquellos productores de electricidad de fuentes renovables.

Las respuestas que deben incluir los informes sectoriales ya anticipados por la AEMA para integrar un sector económico en el mercado serán cuantificar costes y beneficios derivados de la actividad, internalizar los costes medioambientales en precios del mercado a través de instrumentos que lo faciliten, “reciclar” los ingresos procedentes de

⁴³ Estrategia de la AEMA 2009–2013. Agencia Europea del Medio Ambiente (Copenhague, 2009)

los instrumentos habilitados para maximizar el cambio de comportamiento y los ingresos procedentes de los instrumentos habilitados para fomentar el empleo.

En cuanto a la propuesta de nuevos tipos, a título enunciativo plantean:

1. Impuesto sobre el Vertido y la Incineración de Residuos.
2. Impuesto sobre el Cambio de Usos del Suelo
3. Impuesto sobre Sustancias de Elevado Nivel de Preocupación
4. Impuesto sobre el Impacto Ambiental de la Ganadería Intensiva
5. Impuesto sobre la Caza
6. Impuesto sobre el Consumo de Plaguicidas y Fertilizantes de Síntesis Química
7. Impuesto sobre el Impacto del Esquí Alpino
8. Impuesto sobre la Extracción de Aguas Subterráneas en Acuíferos y Manantiales para el Consumo de Agua Embotellada
9. Impuesto sobre los Envases No Reutilizables
10. Impuesto sobre Actuaciones en Suelo Rural
11. Impuesto sobre Actividades Extractivas Mineras
12. Impuesto sobre el Carbono.
13. Impuesto sobre la Pernoctación

Estas nuevas figuras impositivas deben atender a los principios inspiradores de los tributos medioambientales para la consecución del doble dividendo. La eficacia de éstas resultará en una mayor protección del bien jurídico a través de la concienciación social y de ingresos para la Hacienda Pública, a través de la fiscalización de actividades que hasta la fecha habían quedado exentas de atención ambiental.

Para finalizar, también destacamos la introducción del Impuesto sobre plásticos no reutilizables que parece conveniente. En resumen, las propuestas de reforma pretenden incidir, por un lado, en la corrección de las deficiencias que presentan los tributos ambientales vigentes: principalmente la falta de coherencia y finalidad extrafiscal. Y, por otro lado, mediante la creación de nuevos tributos que puedan ser cedidos a las Comunidades Autónomas. Todas estas medidas contribuyen a alcanzar algunos de los actuales retos de la Agenda 2030 aprobados como Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas en 2015 y armonizar su Derecho Tributario a la media europea.

BIBLIOGRAFÍA

- Legislación

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («BOE» núm. 302, de 18/12/2003)

Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética («BOE» núm. 121, de 21/05/2021)

Constitución Española de 1978. BOE

Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. «DOUE» núm. 83, de 30 de marzo de 2010, páginas 1 a 388 (388 págs.)

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Publicado en: «BOE» núm. 236, de 01/10/1980.

Ley 15 del 27 de diciembre de 2012, por medio de la cual se establecen una serie de medidas fiscales para la sostenibilidad energética: aproximación a una reforma fiscal verde, BOE

Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE. Publicada en DOUE.

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. Publicada en BOE

Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOJA núm. 251, de 31 de diciembre de 2003).

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. (BOE, 30-octubre-2013)

Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016. Publicado en: «BOE» núm. 260, de 30/10/2015.

Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. Publicado en: «BOE» núm. 161, de 4 de julio de 2018, páginas 66621 a 67354 (734 págs.)

Ley 14/2018, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2019. Publicado en: «BOE» núm. 21, de 24 de enero de 2019, páginas 5909 a 5951 (43 págs.)

- Jurisprudencia

STC 37/1987 de 26 de marzo.

Sentencia del Tribunal Constitucional 87/2019, de 20 de junio

Sentencia Tribunal Constitucional 120/2018, de 31 de octubre de 2018. Cuestión de inconstitucionalidad 6412-2015. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en relación con diversos preceptos del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios aprobado por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre. Límites a las potestades tributarias de las Comunidades Autónomas: constitucionalidad de los preceptos legales autonómicos que regulan el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura. Votos particulares. Publicado en: «BOE» núm. 294, de 6 de diciembre de 2018, páginas 120187 a 120214 (28 págs.)

- Obras doctrinales

A. Fortes y L. Parejo Alfonso Martín “El derecho ante la innovación y los riesgos derivados del cambio climático”, 2015 Coordinadores: Número epígrafe: 7 Título epígrafe: *La incidencia ambiental y climática del sistema de transportes en la UE y en España: hacia un sistema de transportes sostenible, con bajas emisiones de carbono, y a prueba de clima*: Tirant lo Blanch

A.Gago Rodríguez. “La fiscalidad del sector eléctrico”, 2017 Número epígrafe: 1 Título epígrafe: *I. Fundamento económico y constitucional. 1. Impuestos sobre la electricidad y la energía: una oportunidad para la consolidación fiscal.*

M. Lucas Durán. “La fiscalidad del sector eléctrico”, 2017 Número epígrafe: 1 Título epígrafe: *I. Fundamento económico y constitucional. 2. Posibilidades y límites de los tributos del sector eléctrico como instrumentos para alcanzar la eficiencia energética y la sostenibilidad ambiental.*

A. Navarro García. “Aspectos jurídicos y fiscales de la Economía Colaborativa” 2019
Número epígrafe: 8 Título epígrafe: *Capítulo VIII. Economía de plataforma: turismo y fiscalidad*. Tirant lo Blanch

R. de Vicente Martínez, L. Ortega Álvarez, M.C. Alonso García, G. M.^a Luchena Mozo.
“Tratado de derecho ambiental” Número epígrafe: 9 Título epígrafe: *Capítulo 9. Instrumentos fiscales para la protección del medio ambiente*. Tirant lo Blanch

E. Arana Garcia, E. Pérez Alonso, P. Mercado Pacheco, J. L. Serrano Moreno, T. Rosembuj “Derecho, globalización, riesgo y medio ambiente” 2012 Número epígrafe: 33
Título epígrafe: *El impuesto ambiental. Naturaleza jurídica*. Dykinson

E. Ortiz Calle “Los Retos del Estado y la Administración en el Siglo XXI” Número epígrafe: 68 Título epígrafe: *Capítulo Sexagésimo Séptimo. Tributos propios de las Comunidades Autónomas: el supuesto de la fiscalidad energética y ambiental*. 2017
Tirant lo Blanch

Rosembuj, Tulio. Los intangibles y la fiscalidad ambiental, 2004. *Crónica Tributaria*. 111, 2004, p. 149-159.

P. M. Herrera Molina, “Competencias comunitarias sobre fiscalidad ambiental”, 2001.
Noticias de la Unión Europea nº 193, vol. 17, pp. 49-57

G. Patón García. Hacia un modelo de impuesto ambiental las reformas pactadas y la creación de nuevos tributos, 2006. *Nueva fiscalidad*. 7, julio-agosto 2006, p. 27-86.

M. Díaz, Marta. J.M. Bosch *Fiscalidad ambiental autonómica*. Barcelona, 1998. Marcial Pons

R. Salassa Boix,; Ángel Urquizu Cavallé; D. Lucena Cavalcante ... [et al.],. *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa* Barcelona: Bosch Editor, 2013.

A. Martínez, F. David. [et al.] *Fiscalidad ambiental en España situación actual y perspectivas de futuro*. Alfano.-- 1^a ed. 2015 .-- Cizur Menor (Navarra) : Thomson Reuters - Aranzadi

Jiménez Vargas, Pedro Jesús. *Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea*. *Revista Quincena Fiscal* n. 1-2, Enero 2016, p. 53-92.

Mata Sierra, María Teresa. La reforma fiscal verde / M^a Teresa Mata Sierra, Juan Calvo Vérguez .-- 1^a ed. junio 2015 .-- Valladolid : Lex Nova - Thomson Reuters , 2015 ISBN 978-84-9099-072-8

Fernández de Buján Arranz, Antonio. La reforma del sistema tributario español: impuestos especiales y medioambientales. Nov 2014. Quincena fiscal Núm. 18 Pág. 85-102

Varela Candamio, Laura. La reforma fiscal verde en España un nuevo impulso fiscal / Laura Varela Candamio, María Teresa García Álvarez . Información comercial española: boletín económico. 3002, del 1 al 15 de diciembre de 2010, p. 27-38.

Gago Rodriguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier Palau. La imposición ambiental en España. 1996.: Revista Valenciana de Hacienda Publica mayo-agosto, p. 149-183.

I., L. Figuro Alegre. El derecho aun medioambiente adecuado en la CE de 1978 en la Revista Electrónica de Derecho Ambiental, Madrid, 2008

Informe Lagares (2014): “Informe de la comisión de expertos para la reforme del sistema tributario español”

J.M. Cobos Gómez. Fiscalidad ambiental en España: ¿realidad o quimera? Estrategia financiera, N° 309, 2013, págs. 66-71

VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La fiscalidad en el marco de la transición ecológica” 6/2020. Instituto de Estudios Fiscales

- Recursos de internet

Epdata. “Evolución de la recaudación por impuestos ambientales en España, en gráficos”. Datos actualizados el 9 de diciembre de 2021. Disponible en:

<https://www.epdata.es/datos/recaudacion-impuestos-ambientales-espana-datos-graficos/475>