



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**La tributación del carbono en España
ante los objetivos climáticos: estado
actual y propuestas de reforma.**

Autor: Joel Toquica Barquilla

5° E-3 C

Área de Derecho Tributario

Tutora: Eva María Gil Cruz

Madrid

Marzo 2026

Resumen:

El presente trabajo analiza el régimen jurídico español de tarificación del carbono, entendido como el conjunto de instrumentos fiscales y cuasi-fiscales destinados a internalizar el coste social de las emisiones de CO₂. El trabajo parte del principio “quien contamina paga” y de la extrafiscalidad como fundamento constitucional. Sobre esa base, examina los instrumentos existentes en los ámbitos estatal, autonómico y europeo. El estudio pone de relieve la fragmentación normativa del sistema español, la ausencia de un impuesto estatal general y homogéneo sobre las emisiones, y los problemas de coordinación derivados del solapamiento entre fiscalidad energética, tributos autonómicos y el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la UE (RCDE UE). Asimismo, se analizan los límites jurídicos relevantes, destacando la LOFCA y la prohibición de doble imposición, así como la influencia creciente del Derecho de la Unión (RCDE). Se concluye con la necesidad de una reforma que aporte coherencia, transparencia y seguridad jurídica.

Palabras Clave: fiscalidad ambiental; tarificación del carbono; emisiones de CO₂; RCDE; CBAM; extrafiscalidad; LOFCA; doble imposición.

Abstract:

This paper examines Spain's legal framework for carbon pricing, understood as the set of fiscal and quasi-fiscal instruments designed to internalise the social cost of CO₂ emissions. Building on the "polluter pays" principle and the constitutional legitimacy of extrafiscal taxation, the study analyses the existing instruments at state, regional and EU levels. It highlights the regulatory fragmentation of the Spanish system, the absence of a general and homogeneous state-level carbon tax, and the coordination challenges created by overlaps between energy taxation, regional taxes and the EU Emissions Trading System (EU ETS). The paper also addresses key legal constraints on reform, focusing on Spain's regional financing framework (LOFCA) and the prohibition of double taxation, as well as the growing influence of EU climate instruments (EU ETS and CBAM). The study concludes that Spain should move towards a more coherent, transparent and legally certain carbon pricing scheme.

Keywords: environmental taxation; carbon pricing; CO₂ emissions; EU ETS; CBAM; extrafiscality; regional taxation; double taxation

ÍNDICE:

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN GENERAL AL OBJETO DEL TRABAJO	6
1. Objeto y objetivos del trabajo	6
2. Justificación del tema	7
3. Estrategia, metodología y delimitación	7
CAPÍTULO II. ANÁLISIS JURÍDICO DEL RÉGIMEN ESPAÑOL DE TRIBUTACIÓN DEL CARBONO	8
1.1. Tributos con finalidad ambiental.....	8
1.2. El impuesto sobre las emisiones de CO ₂	11
2. MARCO AUTONÓMICO	14
2.1. Competencias autonómicas	14
2.2. Caso relevante: Comunidad autónoma de Cataluña	15
2.3. Resto de CCAA	15
2.4. Problemas del modelo autonómico.....	16
3. MARCO EUROPEO	16
3.1. Tarifificación del carbono en la UE	16
3.2. Régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE).....	17
3.3. Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (MAFC)	17
3.4. Influencia sobre España	18
CAPÍTULO III. DEBATE DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL SOBRE LA FISCALIDAD DEL CARBONO	19
1. ANÁLISIS DOCTRINAL	19
1.1. El fundamento jurídico-económico: de la externalidad al principio “quien contamina paga”	19
1.2. La controversia entre tributos y mercados de derechos (RCDE)	22
1.3. Problemas de solapamiento normativo y doble imposición económica	25
1.4. Competitividad e instrumentos de frontera: El debate sobre el MAFC.....	29
1.5. Justicia climática y efectos distributivos.....	31
2. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL.....	34
2.1. Constitucionalidad y extrafiscalidad.....	34
2.2. Competencias y doble imposición	36

2.3.	Jurisprudencia tributaria: indicadores y parámetros	39
2.4.	Jurisprudencia europea: TJUE.....	41
2.5.	RCDE e interacción con tributos	43
2.6.	Síntesis	45
CAPÍTULO IV. PROPUESTA DE REFORMA. POSICIÓN PERSONAL.		45
1.	Diagnóstico de partida: las deficiencias del sistema actual	46
2.	Ejes de la propuesta de reforma	47
2.1.	Creación de un impuesto estatal sobre las emisiones de CO ₂	47
2.2.	Tipo impositivo progresivo y predeterminado	48
2.3.	Coordinación con el RCDE y eliminación de solapamientos	49
2.4.	Afectación de la recaudación y justicia distributiva.....	50
3.	Valoración final.....	51
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES		51
ANEXO I. DECLARACIÓN DE USO DE HERRAMIENTAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL GENERATIVA EN TRABAJOS DE FIN DE GRADO		55
REFERENCIAS		56

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN GENERAL AL OBJETO DEL TRABAJO

La lucha contra el cambio climático constituye hoy también un problema jurídico de primer orden. Entre los instrumentos disponibles para afrontarlo, la fiscalidad ocupa una posición central, en la medida en que permite incorporar al precio de bienes y actividades el coste social derivado de las emisiones contaminantes. En este contexto, la tributación del carbono se presenta como una técnica orientada a corregir externalidades, desincentivar comportamientos intensivos en emisiones y favorecer la transición hacia un modelo productivo compatible con los objetivos climáticos.

Sin embargo, en España esta lógica no se ha traducido en un sistema unitario y transparente de tarificación del carbono. En lugar de un impuesto general y homogéneo sobre las emisiones de CO₂, el ordenamiento presenta un panorama fragmentado, integrado por figuras tributarias de distinto alcance y por instrumentos europeos que condicionan el margen de actuación del legislador nacional.

El interés jurídico del tema reside precisamente en esa complejidad. La cuestión no es solo si debe ponerse precio al carbono, sino cómo hacerlo de forma jurídicamente correcta, técnicamente coherente y socialmente legítima. Por ello, este trabajo no se limita a describir los instrumentos existentes, sino que examina críticamente su encaje en el ordenamiento español y valora las posibilidades de reforma.

1. Objeto y objetivos del trabajo

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene como objeto el análisis del régimen jurídico español de tributación del carbono ante los objetivos climáticos, atendiendo a su configuración actual y a las posibles líneas de reforma. A estos efectos, se parte de una concepción amplia de la tarificación del carbono, entendida como el conjunto de instrumentos que, de forma directa o indirecta, introducen una señal de precio vinculada a las emisiones de CO₂.

A partir de este objeto, el trabajo persigue tres objetivos. En primer lugar, identificar los instrumentos existentes en España. En segundo lugar, determinar los principales problemas jurídicos del modelo vigente, con especial atención a su fragmentación, a la falta de una señal homogénea de precio y a los riesgos de solapamiento normativo. En tercer lugar, examinar el debate doctrinal y jurisprudencial sobre la legitimidad, los límites y la función de estos instrumentos, para culminar con una propuesta de reforma.

En definitiva, el estudio pretende dar respuesta a una pregunta central: si el ordenamiento español dispone de una arquitectura jurídica apta para cumplir una función climática eficaz o si, por el contrario, resulta necesaria una reforma en profundidad de la tributación del carbono.

2. Justificación del tema

La elección del tema responde, en primer lugar, a su evidente actualidad. La transición energética y la descarbonización de la economía ocupan una posición prioritaria en la agenda normativa europea y nacional, y la fiscalidad ambiental ha ido ganando peso como mecanismo de intervención pública. Estudiar la tributación del carbono en España supone, por tanto, analizar uno de los principales puntos de encuentro entre el Derecho tributario, el Derecho constitucional, el Derecho de la Unión Europea y la política climática.

La elección se justifica también por la singularidad del caso español. A diferencia de otros países que han desarrollado figuras más explícitas de imposición sobre el carbono, en España la tarificación se articula a través de un conjunto de instrumentos parciales, indirectos y territorialmente desiguales. Esta situación plantea interrogantes relevantes sobre la coherencia del sistema, su capacidad orientadora y los límites que imponen la Constitución, la LOFCA y el Derecho de la Unión Europea.

3. Estrategia, metodología y delimitación

La metodología empleada es fundamentalmente jurídico-dogmática, con un enfoque sistemático y crítico. El análisis parte del estudio de las principales normas que inciden en la tributación del carbono en España, tanto en el plano interno como en el europeo. Sobre esa base, se incorpora el examen de la doctrina especializada y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la medida en que proporcionan criterios de interés sobre la legitimidad, los límites y la compatibilidad de la fiscalidad ambiental.

El trabajo no adopta una perspectiva puramente descriptiva, sino que incorpora una valoración crítica orientada a detectar las incoherencias y tensiones del sistema vigente, prestando especial atención al principio «quien contamina paga», a la extrafiscalidad, a la prohibición de doble imposición y a la interacción entre los tributos internos y los instrumentos europeos de mercado.

Por último, conviene precisar que este trabajo no pretende abarcar toda la fiscalidad ambiental existente en España, sino únicamente aquella que guarda una relación directa o suficientemente relevante con la tarificación del carbono. Si bien la dimensión económica de la materia está inevitablemente presente, el enfoque del estudio es predominantemente jurídico.

CAPÍTULO II. ANÁLISIS JURÍDICO DEL RÉGIMEN ESPAÑOL DE TRIBUTACIÓN DEL CARBONO

1. MARCO ESTATAL

1.1. Tributos con finalidad ambiental

1.1.1. Concepto de tributo ambiental

Para comenzar, se consideran tributos ambientales “aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medioambiente”¹.

De esta definición se desprende que la función del tributo ambiental no es exclusivamente recaudatoria, sino también extrafiscal. Su finalidad principal no consiste en gravar la capacidad económica del contribuyente, sino en reducir el impacto negativo de determinados materiales sobre el medio ambiente.

Por otro lado, y como se discutirá más adelante, el hecho de que los tributos medioambientales tengan un carácter extrafiscal no significa que pierdan toda relación con la capacidad económica. En este caso, por ejemplo el Impuesto sobre Hidrocarburos, el gravamen viene determinado por una determinada cantidad de combustible. Esta lógica logra compatibilizar el objetivo extrafiscal con un mínimo de coherencia tributaria.

a) Principio “quien contamina paga”

En segundo lugar, los tributos de corte medioambiental o de protección del medio tienen su justificación en el principio “quien contamina paga”, enunciado por la OCDE en 1972, justificándose su existencia en dos vertientes:

Se trata de “una noción de Justicia (aquellos que contaminan deben soportar el coste asociado a la contaminación) y en la consideración, estrictamente económica, de que el

¹ MONTES NEBREDA, Andoni. *Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España*. Instituto de Estudios Fiscales, Documento de Trabajo 1/2019, p. 6.

mismo permite internalizar en los agentes económicos las “externalidades negativas’ vinculadas con el daño medioambiental”².

En este contexto aparecen figuras como el gravamen sobre el carbono o sobre las emisiones de CO₂, orientada a gravar la liberación al exterior de gases de efecto invernadero. Este tipo de instrumentos fiscales persiguen internalizar el coste ambiental de la contaminación, trasladándolo a los agentes responsables mediante el encarecimiento del producto final, de forma que el precio refleje el daño medioambiental generado a través de la carga tributaria correspondiente³.

Se puede extraer del principio “quien contamina paga”, que el mismo no opera como una sanción por la contaminación, sino como una asignación de costes, evitando que un daño ambiental provocado por un agente económico sea soportado por la sociedad en general.

b) Función extrafiscal

Destaca la noción de tributo extrafiscal, entendida como aquella figura tributaria que se aparta, en mayor o menor medida, de la finalidad recaudatoria propia del tributo. Así, el gravamen se configura como un instrumento al servicio de objetivos públicos distintos de la mera obtención de ingresos, utilizando la técnica tributaria como medio para orientar conductas y alcanzar determinados fines estatales⁴.

Siendo así, se obtiene de este impuesto no una función financiera, sino social, de esta forma, estos impuestos “se orientan a ... prácticas reputadas como socialmente perjudiciales ... con una clara finalidad extrafiscal. Siendo así que en el caso de los impuestos “medioambientales” el bien social protegido es el medioambiente”.⁵

Desde la perspectiva del artículo 31.1 CE, estos tributos no pueden quedar completamente desvinculados de la capacidad económica y deben respetar las exigencias básicas de justicia tributaria.

² DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS Y EY ABOGADOS. *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Madrid, 2018, p. 41.

³ FUSTER ASENCIO, M.^a Consuelo. *La tasa del carbono: una perspectiva europea*. Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 17/2011, p. 11.

⁴ BORRERO MORO, Cristóbal J. *La tributación ambiental en España*, 1999, p. 128 (citando a CASADO OLLERO, G.).

⁵ DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS Y EY ABOGADOS. *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*, 2018, p. 11.

1.1.2. *Panorama general en España*

El ordenamiento español se caracteriza por su fragmentación. La regulación de los tributos ambientales, y en particular de los relativos al carbono, no ha sido homogénea en todo el Estado, ya que “las emisiones de CO₂ no ha sido objeto de imposición estatal, sino sectorial a nivel de determinadas comunidades autónomas”⁶.

De esta forma, se observa una clara baja presión fiscal ambiental si se comparan los datos de España al resto de la Unión Europea. En línea con ello, datos de Eurostat en 2023 revelan que “los ingresos totales por impuestos ambientales en la UE ascendieron a 341.500 millones de euros, lo que representa el 2% del PIB de la UE y el 5,1% de los ingresos totales del gobierno por impuestos y contribuciones sociales (TSC)”⁷. Esta cifra baja en torno al 3,5-4% en los años 2021-2023 en el caso de España⁸.

No obstante, una baja presión fiscal ambiental no significa por sí sola una política climática ineficaz. Podría responder a otros factores como la preferencia del Estado por gasto público en materia climática⁹. El problema aparecería cuando junto a una baja presión fiscal ambiental, los Estados no toman medidas de otra índole para disminuir las emisiones de CO₂.

1.1.3. *Impuestos energéticos con impacto en el carbono*

Entre los principales impuestos, destacamos el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre el Carbón (Ley 38/1992, de Impuestos Especiales). Se trata de impuestos implícitos al carbono y a sus emisiones, en la medida en que gravan el daño medioambiental de manera indirecta, precisamente por la conexión existente entre el consumo de determinados productos energéticos y las emisiones contaminantes que dicho consumo genera ¹⁰.

Esta tributación indirecta presenta un problema, no grava de forma categórica las emisiones de CO₂, simplemente se limita a gravar distintos elementos contaminantes como la gasolina, GLP o el queroseno. Sin embargo, esto se traduce en que no existe un

⁶ FUSTER ASENCIO, M.^a Consuelo. *La tasa del carbono: una perspectiva europea*. Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 17/2011, p. 15

⁷ EUROSTAT. *Environmental tax statistics – Eurostat 2023*. (Versión actualizada a 2023), sección "Highlights".

⁸ EUROSTAT. *Environmental tax statistics – Eurostat 2023*. (Versión actualizada a 2023), sección "Environmental taxes in the EU".

⁹ EUROPA PRESS, «Sánchez insiste en incluir el gasto contra el cambio climático como inversión en defensa y lo pide a la OTAN», *Europa Press*, 20 de octubre de 2025

¹⁰ FUSTER ASENCIO, M.^a Consuelo. *La tasa del carbono: una perspectiva europea*. Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 17/2011, p. 9.

“precio” o gravamen homogéneo del CO₂ que los agentes económicos puedan comparar a la hora de tomar decisiones sobre sus fuentes de energía.

El hecho de que el sistema de tributación del carbono en España varíe según el sector, con tipos variados según el impuesto, aleja al sistema del objetivo de tributación sobre el carbono, y lo estaría acercando más a un simple gravamen adicional para determinados sectores productivos.

1.1.4. *Valoración jurídica*

El régimen estatal de tributos con finalidad ambiental presenta importantes limitaciones. En primer lugar, su carácter fragmentado impide configurar una política fiscal climática coherente, al descansar en figuras dispersas y sectoriales que no responden a una estrategia unitaria de descarbonización.

El contribuyente debería entender perfectamente que el objetivo del impuesto es la protección del medioambiente mediante la reducción de la emisión de gases contaminantes.

1.2. El impuesto sobre las emisiones de CO₂

1.2.1. *Inexistencia de un impuesto estatal directo*

Como ya se ha indicado, una de las primeras consideraciones que se deben hacer en relación con la tarificación del carbono es la inexistencia de un impuesto homogéneo en todo el Estado. Desde esta perspectiva, se ha señalado que en España actualmente no existe un verdadero impuesto general sobre el carbono y que la única figura estatal directamente vinculada a esta lógica es el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, cuyo alcance resulta muy limitado, ya que apenas cubre aproximadamente el 3% de las emisiones de GEI del país¹¹.

Esto se traduce en una falta de transparencia suficiente, pues el contribuyente no conoce o comprende cuánto está pagando realmente por sus emisiones de CO₂, ya que no es gravado por este hecho, sino por medio de impuestos indirectos.

Este hecho produce situaciones muy diversas a nivel autonómico, como se comentará posteriormente, y explica por qué España se encuentra en los últimos lugares a nivel

¹¹ LARREA BASTERRA, Macarena. "La fiscalidad sobre el carbono en Europa. Principales desarrollos y tendencias". Icade. Revista de la Facultad de Derecho, 111 (2021), p. 20.

europeo en lo que a recaudación por tributos ambientales se refiere, en comparación a países como Suecia o la vecina Francia.

Asimismo, no se deben confundir los derechos de emisión, conocidos como Cap & Trade, con un impuesto a las emisiones de CO₂. Los derechos de emisión suponen una limitación (cap) a la cantidad de gases efecto invernadero que puede producir una determinada industria, el excedente no emitido puede ser comercializado con otras (trade). A diferencia de un impuesto directo, el mercado de derechos de emisión, como se profundizará en el apartado 3. MARCO EUROPEO, “se diseña ... en contraposición a la posibilidad de establecer un impuesto. Independientemente de que hubiera sido un impuesto o un Cap & Trade, lo que se ha buscado es que los agentes económicos ... cumplan los compromisos de reducción de emisiones”.¹²

1.2.2. *Mecanismos actuales de tarificación*

Los principales mecanismos de tarificación del CO₂ en España son de tipo sectorial, a través de impuestos energéticos como el Impuesto Especial sobre el Carbón, cuya incorporación al sistema tributario se produjo en conexión con la aprobación de la Directiva 2003/96/CE sobre fiscalidad de la energía¹³, y el Impuesto sobre Hidrocarburos, igualmente armonizado con dicha Directiva, cuya base se determina en función del volumen de producto y se configura mediante una estructura dual, con un tramo estatal y otro autonómico.¹⁴

Estos impuestos responden a una finalidad específica marcada por la Unión Europea, pues la propia Directiva 2003/96/CE concibe la imposición sobre productos energéticos y, cuando corresponda, sobre la electricidad como un instrumento de política pública para contribuir al cumplimiento de los compromisos climáticos asumidos, en particular los objetivos derivados del Protocolo de Kioto¹⁵.

Mediante la tributación del carbono y los tributos medioambientales en sentido amplio, se logra reducir las emisiones, y por ende mitigar el efecto de los países sobre el planeta, posicionándose el impuesto sobre el carbono como “opción eficiente como medida

¹² CABEZA ARES, A.; FERNÁNDEZ CUESTA, C.; GARCÍA LÓPEZ, M. J., El mercado de derechos de emisión: España y Unión Europea, (2016), p. 133.

¹³ PÉREZ ROYO, F.; Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Madrid: Tecnos, 2025, p.1026.

¹⁴ PÉREZ ROYO, F.; Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Madrid: Tecnos, 2025, p.1020.

¹⁵ DIRECTIVA 2003/96/CE DEL CONSEJO, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Considerando 7.

paliativa de cambio climático ya que es capaz de conseguir reducciones de emisiones sin incurrir en costes excesivos”¹⁶.

Puede apreciarse, como se desarrollará en el Capítulo III, una posición doctrinal favorable a la existencia de este tipo de gravámenes de tendencia extrafiscal.

Desde esta perspectiva, podría defenderse una fragmentación del sistema solo en el caso en el cual con todos los instrumentos tributarios que existan, se logre construir un “precio” estable del CO₂, suficientemente generalizado y que no beneficie claramente a uno u otro sector productivo.

1.2.3. *Problemas jurídicos*

Sin embargo, no se debe perder de vista un concepto marco y esencial en Derecho Tributario: la prohibición de la doble imposición. Este principio impide que un mismo hecho imponible sea gravado simultáneamente por distintos niveles territoriales de la Hacienda Pública, en particular por el Estado y por las entidades territoriales. Se trata, además, de un límite estructural del sistema de financiación territorial, generalmente vinculado al marco de la LOFCA¹⁷.

En consecuencia, la prohibición de doble imposición del artículo 6 LOFCA obliga a delimitar con precisión el hecho imponible de cualquier tributo relacionado con la emisión de CO₂, deberá analizarse si ese elemento está ya gravado por otra figura. El hecho de que el sistema esté claramente fragmentado dificultaría por tanto el gravamen de procesos productivos complejos con múltiples impuestos.

En suma, la prohibición de doble imposición se articula como una limitación al legislador, de manera que exista una coordinación mínima en la articulación de los impuestos medioambientales que logren una efectiva descarbonización.

1.2.4. *Encaje en la Ley de Cambio Climático*

Así, no se debe perder de vista la reciente Ley 7/2021, de Cambio Climático, la cual establece en su Disposición adicional séptima un claro mandato de revisión fiscal en esta materia: “En el plazo de seis meses desde la aprobación de esta ley, el Gobierno

¹⁶ GARCÍA FERNÁNDEZ, Cristina. "Reflexiones acerca del impuesto sobre el carbono como incentivo de mercado en el contexto actual de crisis", (2013), p. 2

¹⁷ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (3.ª edición): La reforma del sistema tributario español (3.ª parte), (2015), p. 111.

constituirá un grupo de personas expertas para evaluar una reforma fiscal que valorará la fiscalidad verde”¹⁸.

Es en ese sentido que se publica en el año 2022 el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, con un apartado dedicado a la tributación medioambiental. En esta obra, los expertos destacan los hechos comentados previamente, la fragmentación del sistema actual reduce de forma significativa la eficacia del sistema, pues el Comité “considera preciso y urgente que se introduzcan en España diversas reformas de fiscalidad medioambiental para corregir las deficiencias ..., y también para incorporar un mayor grado de racionalidad y coherencia en el sistema fiscal”.¹⁹

Esta referencia al comité de expertos da una dimensión institucional a la fiscalidad verde, tratándola no como una medida puntual, sino como un elemento estructural de la acción climática del Estado. El objetivo que se extrae es la transición a un sistema de tarificación del carbono más completo y homogéneo.

2. MARCO AUTONÓMICO

2.1. Competencias autonómicas

El ordenamiento jurídico español reconoce a las Comunidades Autónomas capacidad para establecer y exigir tributos propios, dentro de los límites establecidos en la Constitución y las leyes. Así, el artículo 133.2 CE dispone que:

“Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”²⁰. Mientras que el artículo 157 incluye entre sus recursos “Sus propios impuestos, gravámenes y contribuciones especiales”²¹.

Esta habilitación se desarrolla en la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), cuyo artículo 6 dicta que las “Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes”²².

¹⁸ LEY 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética. Disposición adicional séptima.

¹⁹ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, (2022), p. 33.

²⁰ CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, 29 de diciembre de 1978. Artículo 133.2

²¹ CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA. Artículo 157.1.b)

²² LEY ORGÁNICA 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Artículo 6.1

No obstante, el artículo 6.2 de dicha Ley introduce un límite claro, el principio de doble imposición²³. Este marco explica las restricciones y potestades existentes en materia de tributación autonómica de CO₂, dando especial importancia a aquellos hechos imposables ya gravados por el Estado.

2.2.Caso relevante: Comunidad autónoma de Cataluña

La Comunidad Autónoma de Cataluña constituye el principal ejemplo de tributación autonómica directa del carbono en España. La Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático, crea el Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, cuyo objeto es “gravar las emisiones de dióxido de carbono que producen estos vehículos y que inciden en el incremento de las emisiones de gases de efecto invernadero”²⁴.

Se trata de un tributo expresamente vinculado al CO₂, lo que lo diferencia de otras figuras ambientales de carácter indirecto. Además, el legislador catalán refuerza su finalidad ambiental al establecer que:

“Este tributo tiene carácter finalista y debe nutrir a partes iguales el Fondo Climático y el Fondo de Patrimonio Natural”²⁵, conectando directamente la recaudación con políticas de protección ambiental, siguiendo el carácter extrafiscal del tributo ambiental.

2.3.Resto de CCAA

Fuera del caso catalán, no existen en España impuestos autonómicos explícitos y de configuración normativa que graven directamente las emisiones de dióxido de carbono. El gravamen específico sobre las emisiones de CO₂ no se ha articulado en España como una figura estatal de alcance general, sino que, en su caso, se ha abordado de forma sectorial y mediante iniciativas limitadas al ámbito de determinadas comunidades autónomas, siendo Cataluña el único ejemplo de relevancia²⁶.

En el resto de Comunidades Autónomas, la fiscalidad ambiental se ha orientado hacia otros ámbitos, como residuos o vertidos determinados, sin configurar un impuesto específico sobre el CO₂. La situación del resto de Comunidades Autónomas refleja las limitaciones estructurales del modelo autonómico en materia de tributación del carbono.

²³ LEY ORGÁNICA 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Artículo 6.2

²⁴ LEY 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático. Comunidad Autónoma de Cataluña. Artículo 40.1

²⁵ LEY 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático. Comunidad Autónoma de Cataluña. Artículo 40.2

²⁶ FUSTER ASENCIO, M.^a Consuelo. *La tasa del carbono: una perspectiva europea*. Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 17/2011, p. 15.

La ausencia de figuras autonómicas directas no responde únicamente a una opción de política fiscal, sino también a los estrechos márgenes derivados del artículo 6 LOFCA y del riesgo de solapamiento con tributos estatales y con el RCDE.

2.4. Problemas del modelo autonómico

El modelo autonómico de tributación del carbono presenta diversas limitaciones. En primer lugar, se caracteriza por su fragmentación, consecuencia del reparto competencial y de la ausencia de un marco estatal común.

En segundo lugar, esta diversidad normativa genera inseguridad jurídica, especialmente para los operadores económicos que desarrollan su actividad en distintos territorios. Finalmente, se aprecia una falta de coordinación entre los distintos niveles territoriales, lo que reduce la eficacia de la tributación autonómica como instrumento para alcanzar los objetivos climáticos y refuerza la necesidad de una respuesta más integrada a nivel estatal y europeo.

3. MARCO EUROPEO

3.1. Tarificación del carbono en la UE

La política climática de la Unión Europea ha pasado de ser una declaración de intenciones a convertirse en un marco de obligaciones legales vinculantes tras la aprobación de la Legislación Europea sobre el Clima. Esta estrategia tiene su origen en el «Pacto Verde Europeo», el cual se define formalmente como:

“[...] estrategia está destinada a transformar la Unión en una sociedad equitativa y próspera, ... , eficiente en el uso de los recursos y competitiva, en la que no existan emisiones netas ... de gases de efecto ... y el crecimiento económico esté disociado del uso de los recursos”.²⁷

Para alcanzar estos objetivos, la UE ha otorgado un papel central a los mecanismos de mercado, considerando que poner un precio al carbono es el método más eficaz para inducir cambios en los procesos productivos. En este contexto, el régimen de comercio de derechos de emisión se erige como el pilar fundamental, en la medida en que constituye uno de los instrumentos esenciales de la política climática de la Unión y el principal

²⁷ REGLAMENTO (UE) 2023/956 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 10 de mayo de 2023, por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono. Considerando 1.

mecanismo para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero con criterios de eficiencia económica, minimizando los costes de cumplimiento.²⁸

3.2. Régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE)

Como se adelantó previamente, el RCDE de la UE funciona bajo la lógica de un sistema de límite y comercio (cap and trade), diseñado para incentivar la reducción de emisiones allí donde resulte económicamente más eficiente. Su objeto principal queda delimitado en la normativa en el sentido de que se configura un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero dentro del ámbito de la Unión, con la finalidad de promover reducciones de emisiones mediante criterios de eficiencia económica y minimización de costes.²⁹

Recientemente, el ámbito de aplicación de este sistema se ha expandido para incluir sectores estratégicos que anteriormente estaban exentos, destacando la incorporación del transporte marítimo. Según la última actualización legislativa, este sector pasará a quedar sometido al cumplimiento del régimen no solo respecto del dióxido de carbono, sino también, a partir del 1 de enero de 2026, respecto de otros gases de efecto invernadero relevantes como el metano y el óxido nitroso.³⁰ Lo cual indica un avance en los esfuerzos climáticos de la Unión.

Es de suma importancia distinguir este mecanismo de una figura tributaria tradicional. Desde la perspectiva del ordenamiento jurídico español, el derecho de emisión no es un impuesto, sino que se configura como un “derecho subjetivo a liberar a la atmósfera una tonelada equivalente de dióxido de carbono desde una aeronave o desde una instalación incluida en el ámbito de aplicación de esta ley”.³¹

3.3. Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (MAFC)

Para complementar la eficacia del RCDE y salvaguardar la competitividad de la industria europea, se ha implementado el MAFC (conocido por sus siglas en inglés, CBAM). Este instrumento tiene como meta principal la mitigación del riesgo de deslocalización de la producción hacia países con normativas climáticas menos estrictas, procurando asegurar

²⁸ DIRECTIVA (UE) 2023/959 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 10 de mayo de 2023, que modifica la Directiva 2003/87/CE. Considerando 5.

²⁹ DIRECTIVA 2003/87/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Artículo 1.

³⁰ DIRECTIVA (UE) 2023/959 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 10 de mayo de 2023, que modifica la Directiva 2003/87/CE. Anexo I.

³¹ LEY 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Artículo 9.1, p. 16.

que las importaciones soporten una señal de precio del carbono comparable a la que recae sobre los productos fabricados dentro del mercado interior, de modo que exista una equivalencia en la fijación del precio del carbono entre bienes importados y bienes nacionales³².

Jurídicamente, el MAFC no debe entenderse como un arancel aislado, sino como una extensión de la lógica climática de la Unión a sus fronteras exteriores. Así, el reglamento especifica que este mecanismo “constituye un complemento del régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión [...] al aplicar una serie de normas equivalentes a las importaciones”.³³

3.4. Influencia sobre España

La transposición y el cumplimiento del marco normativo europeo obligan a España a realizar una revisión profunda de su sistema fiscal. La doctrina experta señala que una fiscalidad verde coherente es necesaria para evitar litigiosidad y asegurar el cumplimiento de las obligaciones comunitarias, advirtiendo que una reforma fiscal ambiental puede desempeñar un papel relevante para reducir el riesgo de incumplimiento de las Directivas europeas relacionadas con el medioambiente, tal como advierte el Comité de personas expertas en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria³⁴.

Este mismo comité destaca que, como se vino señalando previamente, el legislador español debe integrar estas señales de precio en una reforma tributaria integral. El Comité de personas expertas ha subrayado la necesidad de actuar para subsanar los déficits actuales de racionalidad en el sistema, concluyendo que resulta necesaria e incluso urgente la introducción de reformas de fiscalidad medioambiental en España, tanto para corregir las deficiencias identificadas como para incorporar mayores niveles de racionalidad, coherencia y sistematicidad al conjunto del sistema fiscal³⁵. El sistema presenta, por tanto, una deficiencia estructural clara.

³² REGLAMENTO (UE) 2023/956 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 10 de mayo de 2023, por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono. Considerando 12.

³³ REGLAMENTO (UE) 2023/956 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 10 de mayo de 2023, por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono. Artículo 1.2.

³⁴ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, (2022), p. 34.

³⁵ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, (2022), p. 33.

CAPÍTULO III. DEBATE DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL SOBRE LA FISCALIDAD DEL CARBONO

1. ANÁLISIS DOCTRINAL

1.1.El fundamento jurídico-económico: de la externalidad al principio “quien contamina paga”

De la doctrina se extrae una idea fundamental, y es el hecho de que la tarificación no funciona como un fin en sí mismo, sino el modo de obtener un reconocimiento por parte de los agentes económicos y la sociedad en general del coste social que supone el cambio climático y el daño al medioambiente.

1.1.1. La transición de la teoría económica al imperativo legal

La necesidad económica de internalizar costes externos, en este caso costes relativos a la emisión de CO₂ se ha venido a convertir en una obligación jurídica, mediante los diferentes tributos que gravan las emisiones. Esta obligación ha venido a consagrar el principio “quien contamina paga”. La tesis doctrinal que se respalda aquí es clara: la internalización deja de ser una recomendación técnica y pasa a operar como criterio jurídico rector de la política climática. En este sentido, Villar Ezcurra defiende: “Esta aportación de la economía puede traducirse, en lo que al Derecho se refiere, en el reconocimiento del principio de “quien contamina paga”, como un principio jurídico de alcance transversal en distintas áreas del Derecho, que tiene especial relevancia en el ámbito financiero y tributario”³⁶. La consecuencia para España es que el uso de instrumentos fiscales (o cuasi-fiscales) de tarificación del carbono queda doctrinalmente respaldado como técnica legítima para trasladar el coste social de la contaminación al emisor, siempre que el diseño sea coherente con su finalidad.

El principio de “quien contamina, paga” fue introducido por la OCDE en 1972 como un principio económico de asignación de costes.³⁷ Este origen de corte económico-productivo no nace como una prohibición, sino como una regla de distribución y eficiencia de costes: quien genera un coste social deberá soportar el mismo. En el ámbito de la tributación del carbono, este principio se traduce en establecer un determinado “precio” a la emisión para que los agentes tengan en cuenta el coste de la contaminación para escoger uno u otro proceso productivo. La consecuencia práctica para España es que

³⁶ VILLAR EZCURRA, Marta. "Retos jurídicos y tributarios en el proceso de tarificación del carbono y del fortalecimiento de la competitividad en sectores estratégicos para la Unión Europea" 2025, p. 169.

³⁷ ANTÓN ANTÓN, Álvaro. "Políticas fiscales, instrumentos económicos y reguladores en la gobernanza climática: la tarificación del carbono en la Unión Europea". *Serie Política de la Competencia y Regulación*, 69/2025, p. 12.

la señal de precio debe ser suficientemente visible, estable y comparable: si el coste del carbono aparece fragmentado en figuras dispersas o heterogéneas, se reduce su capacidad real de orientar decisiones.

De esta forma, y siguiendo lo establecido por la OCDE, la Ley 7/2021, de cambio climático y transición energética establece como principios rectores la “Descarbonización de la economía española (...) y aplicación del principio ‘quien contamina, paga’”.³⁸ La inclusión de la descarbonización y el principio “quien contamina paga” en el marco legal español permite sostener que la fiscalidad se vuelve fundamental a la hora de lograr los objetivos climáticos en materia de CO₂. Más concretamente, esta referencia normativa legitima que el legislador refuerce instrumentos de tarificación (impuestos, ajustes o mecanismos de mercado) como parte del cumplimiento de los objetivos climáticos, sin que ello implique que solo un impuesto “puro” sea la vía jurídicamente exigida.

Por otro lado, los tributos con objetivos medioambientales constituyen instrumentos orientados a corregir las señales de precio conforme al principio de “quien contamina paga”. En consecuencia, buscan que los costes ambientales se reflejen adecuadamente en los precios, de manera que productores y consumidores incorporen dicho impacto en sus decisiones y adopten comportamientos más eficientes desde el punto de vista medioambiental.³⁹ Es decir, si contaminar “sale barato”, el mercado no corregirá su comportamiento, a diferencia de si las emisiones de CO₂ tienen un coste explícito, en cuyo caso los agentes tenderán a buscar opciones menos intensivas en carbono. Por este motivo, es esencial una homogeneización de la tributación del carbono, pues si el precio no es visible o es difícilmente comparable, este tipo de decisiones por parte de los agentes económicos se vuelven más complejas. Esta conclusión conecta directamente con el diagnóstico del Capítulo III: la ausencia de una señal homogénea del CO₂ debilita la función orientadora del principio, aun cuando existan múltiples figuras parciales.

En conclusión, la doctrina presenta el principio “quien contamina paga” como el mandato jurídico que da legitimidad a instrumentos tributarios de precio sobre las emisiones de CO₂, de forma que se logre esa transición de las decisiones económicas a la ley.

³⁸ LEY 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 121, Art. 2.1.c, p. 30.

³⁹ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, (2022), p. 215.

1.1.2. *La función extrafiscal como legitimación al gravamen*

A partir de este enfoque, la doctrina también se centra en la legitimación tributaria y en cómo se justifica un impuesto climático dentro de nuestro sistema jurídico, y cómo se reconfigura el papel de la capacidad económica en los tributos climáticos: la finalidad extrafiscal gana protagonismo, pero la capacidad económica no desaparece y sigue operando como límite constitucional de diseño (art. 31.1 CE). La tesis que se respalda aquí es que la extrafiscalidad permite orientar el tributo a la corrección de externalidades, pero sin “vaciar” los principios estructurales del sistema tributario.

Tal como se extrae del Libro Blanco de la Reforma Tributaria, “Los tributos medioambientales se incardinan en el ámbito de la extrafiscalidad, que cuenta con pleno respaldo constitucional y legal (...) aunque en su configuración estos tributos no se basan principalmente en la capacidad económica, esta no puede ignorarse como principio constitucional básico”⁴⁰. Esta interpretación permite construir un argumento equilibrado, una finalidad claramente extrafiscal (la protección del medioambiente), combinada con una aceptabilidad jurídica en materia de capacidad económica. La doctrina subraya que la capacidad económica, si bien desplazada, sigue siendo un límite y criterio para diseñar estos tributos. La consecuencia concreta es que cualquier diseño de tarificación (incluido un eventual impuesto al CO₂) debe justificarse no solo por su finalidad ambiental, sino también por su compatibilidad con el artículo 31.1 CE (capacidad económica y justicia tributaria), evitando configuraciones arbitrarias o meramente recaudatorias.

Otro aspecto relevante es el destinatario del impuesto, pues se ha señalado que la fijación de un precio al carbono permite trasladar el coste del daño, esto es, de la externalidad negativa generada, hacia los agentes responsables de dicho perjuicio, que además son quienes potencialmente pueden adoptar medidas para reducirlo⁴¹. En particular, esta lógica se proyecta sobre sujetos con capacidad real de adaptación, por ejemplo empresas intensivas en carbono (sectores industriales emisores), operadores energéticos y, en general, agentes capaces de invertir en eficiencia o sustitución tecnológica. Ahora bien, existe una tensión relevante: aunque el impuesto se dirija a quienes pueden reducir emisiones, parte del coste puede trasladarse al precio final y terminar siendo soportado por consumidores y hogares, especialmente en consumos básicos. Esta idea de Larrea

⁴⁰ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, (2022), p. 214

⁴¹ LARREA BASTERRA, Macarena. "La fiscalidad sobre el carbono en Europa. Principales desarrollos y tendencias". *Icade. Revista de la Facultad de Derecho*, 111 (2021), p. 3.

refuerza el núcleo de la tarificación del CO₂, se debe trasladar el daño a aquellos con capacidad para reducirlo, con una capacidad de cambio en procesos productivos, tecnología, eficiencia... Si el impuesto grava a aquellos que no pueden adaptar su comportamiento, como consumidores de rentas bajas, se pierde parte de la razón de ser del impuesto.

Ahora bien, autores como Ezcurra defienden que la acción climática no debería reducirse solo a impuestos e incentivos, ya que estos instrumentos presentan límites y no resuelven por sí solos la totalidad de los problemas asociados a la transición climática. Por ello, lo habitual es que se articulen de manera combinada con otras herramientas, tales como medidas regulatorias, mecanismos de control, instrumentos sancionadores o soluciones de mercado⁴². Esto es, la tributación del carbono tiene límites, y no debería sustituir a la regulación técnica, a la planificación energética u otro tipo de medidas de control de emisiones. De esta manera, se justifica que la tributación se coloca como una medida más a la hora de planificar la política climática.

En suma, la tributación se justifica por la doctrina por su enfoque preventivo, el daño producido por el CO₂ es difuso, y difícil de atribuir, actuando sobre el comportamiento contaminante, de manera que se logre “integrar en el coste explícito soportado por cada uno de los agentes económicos la totalidad o parte de los costes sociales y medioambientales que ocasionan, es decir, las denominadas externalidades”.⁴³ En este sentido, su legitimidad debe valorarse a la luz del artículo 31.1 CE, que impone límites derivados de la capacidad económica y de la justicia tributaria.

1.2.La controversia entre tributos y mercados de derechos (RCDE)

A partir de la justificación de la tarificación a nivel doctrinal, el debate surge también en el plano instrumental, mediante qué tipo de herramienta se logran los objetivos climáticos más eficientemente: ¿por medio de impuestos o por medio de un sistema de derechos como el RCDE? El primero supone certeza en el precio, mientras que el segundo da certeza en la cantidad de emisiones. Conviene subrayar, no obstante, que esta controversia no cuestiona el objetivo (descarbonizar), sino la técnica más adecuada según sector, estructura del mercado y viabilidad administrativa.

⁴² VILLAR EZCURRA, Marta. *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*. Editorial Aranzadi, 2025, p. 237

⁴³ LARREA BASTERRA, Macarena; FERNÁNDEZ GÓMEZ, Jorge; ÁLVARO HERMANA, Roberto. "La fiscalidad sobre el carbono. Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia". (2019), p. 3.

1.2.1. *La incertidumbre de costes en el sistema de mercado*

La principal crítica que enfrenta el sistema de derechos de emisión es que, si bien las cuotas aseguran el cumplimiento del objetivo ambiental, generan volatilidad a la hora de determinar la planificación económica. La tesis doctrinal a respaldar es que el RCDE aporta certeza ambiental agregada, pero puede introducir incertidumbre económica individual por la variabilidad del precio.

En este sentido, Alonso Madrigal sostiene que el inconveniente fundamental del RCDE reside en la incertidumbre respecto del coste que los excesos de emisión supondrán para los emisores, ya que el precio no se fija *ex ante*, sino que queda determinado por el funcionamiento del mercado de derechos de emisión⁴⁴. Esto es especialmente relevante en sectores intensivos en energía: la volatilidad puede retrasar inversiones de descarbonización si los operadores no perciben una senda de precios suficientemente predecible. Esta crítica permite ahondar en la mayor diferencia que tienen los dos instrumentos objeto de debate: en el RCDE, el cumplimiento de los objetivos depende de unos precios por emisión de CO₂ que se determinan por el mercado, de modo que el coste para el emisor es variable, dificultando, como se anticipó, la planificación por parte de los agentes económicos.

En contraposición, se ha señalado que un impuesto sobre el carbono no establece de forma previa el volumen exacto de reducción de emisiones que se alcanzará, pero sí define con antelación el precio aplicable al carbono⁴⁵. Esto es, el impuesto aporta certeza al agente económico, aunque no necesariamente se traduce en una reducción específica de emisiones de CO₂. Esta idea legitima el uso del instrumento fiscal como complemento cuando se busque previsibilidad de costes, sin que ello implique desplazar al RCDE en aquellos sectores donde la lógica “cap” (techo de emisiones) resulta más eficaz.

La parte de la doctrina crítica con los derechos de emisión defiende que este aumenta la “volatilidad del precio del carbono”⁴⁶, pues factores como un aumento súbito de la demanda industrial elevaría también el precio de los derechos de emisión, con el consecuente perjuicio económico. En esta misma línea, Antón sostiene que los precios

⁴⁴ ALONSO MADRIGAL, Javier. "Los derechos de emisión de CO₂ y la fiscalidad española". *Icade. Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, 86 (2012), p. 57

⁴⁵ LARREA BASTERRA, Macarena. "La fiscalidad sobre el carbono en Europa. Principales desarrollos y tendencias". *Icade. Revista de la Facultad de Derecho*, 111 (2021), p. 3

⁴⁶ ANTÓN ANTÓN, Álvaro. "Políticas fiscales, instrumentos económicos y reguladores en la gobernanza climática: la tarificación del carbono en la Unión Europea". *Serie Política de la Competencia y Regulación*, 69/2025, p. 30

futuros seguirían siendo difíciles de anticipar, ya que la formación del precio no depende únicamente de los fundamentos del sistema, sino que se ve condicionada por múltiples factores adicionales⁴⁷.

Lo cual profundiza en la idea previa, factores coyunturales, expectativas, shocks de demanda o de precios de la energía, el fundamento del RCDE puede traducirse fácilmente en precios altamente inestables, lo que dificulta su fundamento como instrumento destinado a orientar la política económica.

1.2.2. *La superioridad técnica de la fiscalidad en sectores atomizados*

Parte de la doctrina también defiende el uso del tributo en casos concretos, como aquellos sectores donde existe complejidad para individualizar el control de emisiones. La tesis a respaldar por la doctrina es que, en sectores “difusos” y atomizados, la fiscalidad puede ser técnicamente más viable que un control individualizado tipo RCDE. Esta idea debe matizarse para evitar una contradicción con lo señalado antes sobre el RCDE. Este sistema ofrece mayor certeza sobre el volumen total de emisiones, al fijar un techo global, pero no sobre el precio que cada operador deberá soportar. Por ello, la comparación entre ambos instrumentos exige distinguir entre certeza en la cantidad y certeza en el coste.

En consecuencia, el tributo resulta especialmente útil en los denominados sectores difusos, esto es, aquellos ámbitos en los que el control individualizado de las emisiones, propio del sistema de comercio de derechos, no resulta técnicamente viable, como ocurre en el transporte o en las calefacciones⁴⁸. Controlar las emisiones de millones de vehículos, hogares o pequeños empresarios mediante un esquema RCDE sería muy complejo. En estos casos, el tributo aparece, según parte de la doctrina, como el instrumento más adecuado para introducir una señal de precio sobre las emisiones, aunque sea de forma indirecta.

Por tanto, si se pretende una señal de precio efectiva en transporte, vivienda o pequeñas fuentes emisoras, la vía fiscal (impuestos especiales, ajustes en bases energéticas o figuras equivalentes) ofrece una cobertura operativa más realista. Ello no resta utilidad al RCDE en otros ámbitos, sino que confirma que su principal ventaja está en asegurar un límite

⁴⁷ VILLAR EZCURRA, Marta. *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*. Editorial Aranzadi, 2025, p. 243

⁴⁸ ALONSO MADRIGAL, Javier. "Los derechos de emisión de CO₂ y la fiscalidad española". *Icade. Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, 86 (2012), p. 57.

global de emisiones, mientras que la fiscalidad resulta más útil en sectores atomizados y de difícil control individual.

De la misma manera, autores como Villar Ezcurra defienden la figura del tributo al destacar el papel de la fiscalidad energética allí donde la regulación directa no puede o no debe llegar⁴⁹. El tributo se configura como un incentivo general que no requiere de una supervisión individualizada en forma de un mercado de derechos de emisión poco eficiente para los pequeños empresarios o consumidores o transportistas entre otros.

En este mismo sentido se pronuncia Antón, pues defiende que, en estos casos, adoptar un enfoque *downstream* (control directo del emisor) equivaldría, en la práctica, a implantar un esquema de asignación personal de carbono cuya adopción resultaría extremadamente compleja, tanto por su coste como por su viabilidad operativa y por su limitada aceptabilidad social⁵⁰. Por tanto, un diseño inteligente de fiscalidad sobre carbono puede cubrir “huecos” del RCDE sin intentar replicarlo donde no es operativo, reforzando así la coherencia del sistema de tarificación.

En conclusión, de la doctrina no se desprende una oposición absoluta entre RCDE y fiscalidad, sino una función distinta para cada instrumento. Mientras el RCDE ofrece mayor certeza sobre el volumen total de emisiones, la fiscalidad puede aportar una señal de precio más operativa en sectores difusos y atomizados. Esta idea es especialmente útil para el caso español: la cuestión no es elegir entre RCDE o impuestos, sino combinarlos de forma coherente y sin duplicidades. Así ocurre, por ejemplo, en el ámbito del transporte, donde la señal fiscal puede articularse mediante figuras ya existentes, como el impuesto de matriculación o el IVTM, sin necesidad de trasladar a ese sector un esquema de control individualizado propio del RCDE.

1.3. Problemas de solapamiento normativo y doble imposición económica

Si en el apartado previo se discutió qué instrumento cumple de forma más eficiente los objetivos climáticos (impuestos o RCDE) según el tipo de sector, el foco de este apartado se centra no en la elección de instrumento, sino en la superposición de varios de ellos sin coordinación, con la consecuente doble imposición económica que puede generar,

⁴⁹ VILLAR EZCURRA, Marta. "Retos jurídicos y tributarios en el proceso de tarificación del carbono y del fortalecimiento de la competitividad en sectores estratégicos para la Unión Europea". *Crónica Tributaria*, 195/2025, p. 170.

⁵⁰ ANTÓN ANTÓN, Álvaro. "Políticas fiscales, instrumentos económicos y reguladores en la gobernanza climática: la tarificación del carbono en la Unión Europea". *Serie Política de la Competencia y Regulación*, 69/2025, p. 33

claramente perjudicial para el objetivo de la descarbonización. La tesis que se defiende aquí es que la eficacia climática no aumenta necesariamente por “acumular” instrumentos, y que, sin coordinación, la tarificación puede generar señales contradictorias, costes excesivos y pérdida de legitimidad. En clave española, este riesgo se intensifica por la coexistencia de fiscalidad energética sectorial, tributos territoriales (en su caso) y el RCDE-UE, lo que obliga a un diseño sistemático para evitar duplicidades.

1.3.1. *El riesgo de gravar dos veces el mismo hecho contaminante*

En este aspecto, un exceso tributario puede perjudicar a la competitividad de determinadas industrias, véase el carbón. La tesis doctrinal que se respalda es que la superposición de instrumentos puede generar una doble carga económica sobre una misma emisión, sin ganancia ambiental equivalente.

Como defiende Moreno Inocencio, el uso del carbón puede derivar en una doble carga para los operadores económicos, al concurrir, por un lado, la obligación tributaria resultante del Impuesto Especial sobre el Carbón y, por otro, la sujeción de las instalaciones correspondientes al régimen de comercio de derechos de emisión⁵¹. La cuestión fundamental es si estos instrumentos producen un resultado final coherente con su finalidad extrafiscal. Por tanto, la consecuencia concreta es que, si una instalación ya está plenamente sometida al RCDE, un gravamen adicional sobre el mismo “hecho contaminante” puede convertirse en una carga redundante, con impacto sobre precios, inversión y competitividad, sin incrementar proporcionalmente la reducción de emisiones.

En este mismo sentido se pronuncia Villar Ezcurra al advertir del riesgo de una aplicación simultánea y no coordinada de diversos instrumentos, que puede generar duplicidades de gravamen, de regulación y de contabilización.⁵² Esto implica que la reforma no debe consistir en añadir nuevas figuras sin depurar previamente el mapa de instrumentos existentes, sino en clarificar qué instrumento actúa sobre qué emisiones y con qué finalidad (precio, cantidad, o corrección sectorial).

⁵¹ VILLAR EZCURRA, Marta. *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*. Editorial Aranzadi, 2025, p. 239

⁵² VILLAR EZCURRA, Marta. *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*. Editorial Aranzadi, 2025, p. 248

Otro ejemplo paradigmático es el sector eléctrico, pues se ha señalado que, en materia de GEI, apenas existiría margen para una alternativa impositiva cuando el sector ya está plenamente sujeto al RCDE. En caso de introducirse un gravamen adicional, se produciría una superposición de instrumentos que conduciría a un doble pago por la misma emisión contaminante⁵³. Donde el RCDE pretende ser el principal instrumento de tarificación, la superposición puede llegar a percibirse como un pago “doble”, erosionando la efectividad de la política climática. En términos prácticos, esta observación se traduce en un criterio de diseño: si el objetivo es reforzar la señal de precio en sectores RCDE, la vía preferente no es duplicar gravámenes sobre las mismas emisiones, sino actuar sobre elementos no cubiertos (sectores difusos) o sobre ajustes complementarios que no recaigan sobre el mismo presupuesto contaminante.

Otros autores toman partido y proponen delimitar el alcance de cada instrumento mediante soluciones técnicas que permitan evitar la duplicidad del gravamen en sentido amplio. Así, plantean separar la imposición sobre el CO₂ y sobre la energía, de un lado, y, de otro, los costes derivados de la asignación inicial o del precio de mercado de los permisos de emisión⁵⁴.

Por ende, el problema no es “falta de herramientas”, sino ausencia de arquitectura: sin una distribución clara de funciones (qué instrumento fija cantidad, cuál fija precio, cuál corrige sectores difusos), la tarificación pierde consistencia y aumenta la litigiosidad.

1.3.2. *La falta de coordinación entre el RCDE y la fiscalidad energética*

Parte de la doctrina también es crítica con la aparente desconexión entre el marco fiscal y la evolución de los objetivos climáticos, produciéndose una clara falta de coordinación entre ambos instrumentos. La idea es que, si distintos instrumentos transmiten señales de precio divergentes, el sistema deja de orientar conductas de forma eficiente.

Larrea afirma: “Se observa una falta de coordinación entre los impuestos sobre el CO₂ y el RCDE en lo que a nivel de señales se refiere”⁵⁵. Si un instrumento encarece las emisiones, como el RCDE, mientras que otro no se adapta al consumo energético (fiscalidad), el sistema resulta inconsistente. La consecuencia concreta para España es que, si la fiscalidad energética no sigue la señal del RCDE, se generan incentivos mixtos:

⁵³ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, (2022), p. 237.

⁵⁴ ALONSO MADRIGAL, Javier. "Los derechos de emisión de CO₂ y la fiscalidad española". *Icade. Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, 86 (2012), p. 57.

⁵⁵ LARREA BASTERRA, Macarena. "La fiscalidad sobre el carbono en Europa. Principales desarrollos y tendencias" *Icade. Revista de la Facultad de Derecho*, 111 (2021), p. 20.

por un lado se encarece la emisión en sectores regulados, y por otro se mantiene un marco impositivo que puede abaratar o no diferenciar suficientemente combustibles más intensivos en carbono en sectores fuera del RCDE.

En línea con ello, es de gran utilidad observar si la fiscalidad se encuentra en consonancia o no con estos objetivos climáticos. Antón Antón lo discute, señalando que la Directiva actualmente vigente, en la práctica, termina favoreciendo el uso de combustibles fósiles al permitir la aplicación de tipos reducidos precisamente a aquellos productos que presentan una mayor intensidad de carbono. Por ello, sostiene que su configuración actual resulta difícilmente conciliable con los principios y objetivos del Pacto Verde Europeo⁵⁶.

La existencia de estos tipos reducidos se traduce en una suerte de subsidio a los combustibles fósiles, lo cual resulta en una clara incoherencia con los objetivos de descarbonización de la Unión Europea.

Por este motivo, se deberá, tal como se establece en la Ley de Cambio Climático, asegurar un enfoque transversal en las políticas de cambio climático y transición energética, reforzando la coordinación entre ellas para potenciar sinergias y evitar contradicciones⁵⁷. Deben existir instrumentos de coordinación que combinen fiscalidad, dirección económica y políticas.

Sin embargo, la doctrina considera que el sistema español sigue rezagado, pues “la fiscalidad medioambiental española ha permanecido ajena a la importancia del problema y a los desarrollos observados en otros Estados del entorno (UE-27)”⁵⁸. De ahí que parece que el sistema jurídico español requiere de una clara reforma que evite la fragmentación que presenta actualmente, por su falta de un diseño coherente. El déficit español es doble: una señal de precio incompleta en sectores difusos, y una fiscalidad energética que no siempre discrimina con suficiente intensidad por contenido de carbono. Ambas cuestiones impiden que el conjunto funcione como “sistema” y no como suma de piezas.

En conclusión, la doctrina identifica que el principal riesgo que presenta el sistema actual no es tanto la falta de instrumentos que logren alcanzar los objetivos de descarbonización, sino una acumulación de instrumentos sin coordinación aparente, que generan duplicidades fiscales y señales contradictorias a los agentes económicos. Las propuestas

⁵⁶ VILLAR EZCURRA, Marta. *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*. Editorial Aranzadi, 2025, p. 251

⁵⁷ LEY 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética. Artículo 15

⁵⁸ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, (2022), p. 33.

de reforma se deberán orientar a un sistema que reduzca incoherencias y solapamientos normativos.

1.4.Competitividad e instrumentos de frontera: El debate sobre el MAFC

La doctrina también discute una cuestión esencial en materia climática, cómo lograr una efectiva descarbonización sin que ello suponga una clara desventaja competitiva para la industria europea. En este contexto, se articula el MAFC, o Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono, un instrumento cuyo objetivo es extender esta “tarificación del carbono” a las importaciones que entren al mercado único.

1.4.1. La prevención de la “fuga de carbono” como objetivo central

El sistema MAFC funciona como un “cierre del sistema”, evita que fruto del coste al carbono impuesto por sistemas como el RCDE, los agentes económicos opten por deslocalizar la producción a otras jurisdicciones más laxas en materia climática. En línea con ello, “el MAFC complementa al RCDE al abordar el riesgo de fuga de carbono. Este riesgo surge cuando las empresas trasladan sus operaciones a países con regulaciones climáticas menos estrictas”⁵⁹. Este instrumento aporta, por tanto, coherencia al sistema, no solo internamente, sino también frente a los mercados internacionales.

La doctrina entiende que este mecanismo protege a la industria europea de una posible competencia exterior, en la medida en que su finalidad inmediata consiste en reducir el riesgo de fuga de carbono y asegurar condiciones de competencia equivalentes para las empresas europeas que operan bajo políticas climáticas estrictas.⁶⁰ No se configura solo como una medida de protección del mercado, sino también como una medida de protección de la acción climática.

El MAFC se configura, por tanto, como una figura esencial a la hora de hacer efectivos los objetivos climáticos y de descarbonización de la Unión Europea, y por tanto de España. El instrumento se orienta a la preservación de la integridad ambiental del sistema, evitando que el comercio y las importaciones neutralicen la efectividad de los demás instrumentos.

⁵⁹ ANTÓN ANTÓN, Álvaro. *Políticas fiscales, instrumentos económicos y reguladores en la gobernanza climática: la tarificación del carbono en la Unión Europea*, 2025, p. 29.

⁶⁰ VILLAR EZCURRA, Marta. "Retos jurídicos y tributarios en el proceso de tarificación del carbono y del fortalecimiento de la competitividad en sectores estratégicos para la Unión Europea". 2025, p. 182.

1.4.2. *La naturaleza jurídica híbrida y su impacto en terceros países*

Por otro lado, existe un debate sobre si el MAFC debe entenderse como una medida ambiental o si tiene un carácter fiscal o proteccionista. La doctrina respalda que el MAFC se concibe principalmente como extensión de la lógica climática del mercado interior, aunque genera efectos distributivos y geopolíticos que requieren valoración.

En consecuencia, la doctrina defiende tanto su carácter ambientalista, con autores como Villar Ezcurra, quienes sostienen que el MAFC no debe interpretarse como un instrumento concebido para proteger a la industria europea ni como una figura propiamente fiscal, sino como un mecanismo orientado esencialmente a una finalidad medioambiental⁶¹. De esta forma, aunque puedan presentar elementos funcionales semejantes, no se trataría de un instrumento proteccionista. En particular, se ha señalado que los ajustes fiscales en frontera pueden evocar el funcionamiento de los aranceles aduaneros, si bien ambos mecanismos responden a lógicas distintas y no son plenamente equiparables⁶². La lógica del MAFC no es gravar el producto exterior por ser una importación, sino la de ajustar el carbono y su precio en el producto, por tanto, estamos ante un esquema de cumplimiento de objetivos climáticos más que ante un arancel al uso, no se trata de una medida con carácter recaudatorio.

Sin embargo, parte de la doctrina se muestra escéptica, pues también se ha avisado “del impacto negativo de los altos precios europeos de la energía”⁶³ y sobre “el impacto del MAFC en los países en vías de desarrollo, que reclaman medidas compensatorias”⁶⁴.

Aparece por tanto un componente más geopolítico, un aumento en los precios de las emisiones de CO₂ en la Unión Europea, que se proyecta al exterior mediante el sistema MAFC, traslada costes, y de facto, la regulación ambiental europea, a economías menos desarrolladas con tejidos productivos que encuentran una mayor dificultad de adaptación.

Por tanto, el legislador deberá tener en cuenta si el sistema es justo con aquellas economías menos desarrolladas, las cuales dependen fuertemente de combustibles fósiles para su sustento. Para España, esta dimensión no es marginal: condiciona la estabilidad

⁶¹ VILLAR EZCURRA, Marta. "Retos jurídicos y tributarios en el proceso de tarificación del carbono y del fortalecimiento de la competitividad en sectores estratégicos para la Unión Europea". 2025, p. 181.

⁶² ANTÓN ANTÓN, Álvaro. *Políticas fiscales, instrumentos económicos y reguladores en la gobernanza climática: la tarificación del carbono en la Unión Europea.*, 2025, p. 35.

⁶³ VILLAR EZCURRA, Marta. *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos.* Editorial Aranzadi, 2025, p. 245

⁶⁴ VILLAR EZCURRA, Marta. "Retos jurídicos y tributarios en el proceso de tarificación del carbono y del fortalecimiento de la competitividad en sectores estratégicos para la Unión Europea. 2025, p. 182.

del marco europeo y la aceptación internacional de la política climática de la UE, lo que repercute en sectores exportadores e importadores y en la seguridad jurídica de la transición.

1.5. Justicia climática y efectos distributivos

Por último, tras analizar la tarificación y sus instrumentos, resulta de importancia destacar la dimensión social de la tarificación del carbono. Este aspecto de legitimidad, también debatido por la doctrina, advierte de que la eficacia ambiental debe tener en cuenta la cohesión social y ser equitativa en el reparto de las cargas sobre el CO₂. La descarbonización, como objetivo a lograr por medio de la tarificación, debe tener en cuenta la dimensión social. La tesis que se defiende aquí es que la tarificación del carbono solo es sostenible jurídica y políticamente, si combina eficacia ambiental con equidad distributiva. Desde el artículo 31.1 CE, estos efectos distributivos obligan a atender también a la justicia tributaria del gravamen.

1.5.1. El impacto desproporcionado en hogares de rentas bajas

La doctrina encuentra un cierto consenso en la naturaleza regresiva de los tributos que gravan bienes considerados de primera necesidad, por ejemplo la energía o el transporte, debido al hecho de que este tipo de consumos representan un gasto proporcionalmente más elevado en familias vulnerables. La tesis que se respalda es que la tarificación del carbono, cuando recae sobre consumos básicos, tiende a tener efectos regresivos si no se acompaña de correcciones.

Por este motivo, autores como Cámara Barroso inciden en la idea de la regresividad, señalando que la introducción de esta categoría de tributos en un sistema fiscal puede dotarlo de un cierto componente regresivo. Ello se explica porque, al recaer sobre bienes que satisfacen necesidades básicas, la carga puede repercutir de forma más intensa sobre la economía de los contribuyentes más desfavorecidos⁶⁵.

La energía, el transporte en vehículo... Estos son consumos de difícil sustitución por parte de los consumidores, motivo por el cual el instrumento tributario deberá tener en cuenta esta realidad social; el tributo deberá tener no solo una realidad extrafiscal ambiental, sino también un análisis detallado sobre sus efectos en la capacidad económica de los contribuyentes.

⁶⁵ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (3.ª edición): La reforma del sistema tributario español (3.ª parte)*, (2015), p. 93.

La doctrina destaca también la diferencia de trato entre industrias y consumidores finales. Montes Nebreda lo ejemplifica señalando que, si bien las industrias pueden beneficiarse de descuentos o exenciones relevantes, la mayor parte de la recaudación termina siendo soportada por las familias. De ello se desprende que un tributo sobre el CO₂ puede afectar de manera especialmente intensa a los grupos con menos recursos⁶⁶. Si las industrias gozan de diversas exenciones, y el tributo sobre emisiones viene a trasladarse al precio final que paga el consumidor, el principal perjudicado de esta tarificación serán las familias más vulnerables.

En este mismo sentido, este hecho no afecta igual a todos los consumidores finales, sino que incide especialmente, como se viene defendiendo por la doctrina, en los hogares de menos recursos, ya que los contribuyentes con rentas más bajas destinan una proporción mayor de su gasto total al consumo energético en comparación con los grupos de renta más alta. En consecuencia, soportan una carga relativa superior cuando se introduce un gravamen de este tipo⁶⁷. Una política fiscal eficaz debe tener en cuenta al contribuyente, pues ignorar este efecto puede tener claros efectos sociales a largo plazo, produciendo inestabilidad.

Esta idea encuentra un gran apoyo en diversos sectores doctrinales:” Los hogares de menores ingresos asumen una carga relativa mucho mayor que los hogares ricos, debido a su mayor gasto proporcional en energía y transporte. El impacto sobre el decil inferior puede ser el doble que sobre el superior”⁶⁸. Queda manifestada por tanto la importancia de esta cuestión social a la hora de diseñar los impuestos climáticos, no se trata de diferencias marginales, sino impactos que alcanzan el doble en ciertos deciles. Incluso si el precio de las emisiones de CO₂ es coherente, su eficacia dependerá también de su distribución entre los diferentes contribuyentes.

En suma, este debate muestra que la tarificación del carbono solo será normativamente sólida si combina legitimidad ambiental con atención a sus efectos distributivos. De ahí la necesidad de evitar impactos desproporcionados y de prever mecanismos correctores cuando el gravamen recaiga sobre consumos básicos.

⁶⁶ MONTES NEBREDÁ, Andoni. *Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España*. Instituto de Estudios Fiscales, Documento de Trabajo 1/2019, p. 29.

⁶⁷ GARCÍA FERNÁNDEZ, Cristina. "Reflexiones acerca del impuesto sobre el carbono como incentivo de mercado en el contexto actual de crisis" (2013), p. 22.

⁶⁸ VILLAR EZCURRA, Marta. *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*. Editorial Aranzadi, 2025, p. 261

1.5.2. *La necesidad de paquetes compensatorios y el uso de recaudación*

La doctrina propone, además, que, para garantizar la justicia social, la eficacia y una aceptación ciudadana de estas medidas, la recaudación deberá retornar a la sociedad mediante transferencias o subsidios que ayuden a paliar el perjuicio que sufren, como se expuso anteriormente, los sectores más vulnerables de la población. La idea de la doctrina que se defiende es que la política fiscal climática debe ser doble: señal de precio y reciclaje de ingresos, para mantener el incentivo ambiental sin agravar la desigualdad.

Así se pronuncia el Comité de personas expertas en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria de 2022, al señalar que el sistema tributario puede desempeñar un papel relevante para amortiguar los efectos negativos asociados a la polarización y al aumento de la desigualdad de renta y riqueza. De esta forma, subraya la conveniencia de diseñar mecanismos compensatorios y transferencias dirigidas a los hogares con menor renta, con el fin de corregir efectos distributivos adversos⁶⁹. La pregunta no es solo, por tanto, si se tarifican las emisiones de carbono, sino también qué se hace con los ingresos obtenidos como consecuencia de ese tributo. Se buscará mantener el incentivo ambiental sin trasladar la carga en exceso a los más vulnerables.

Precisamente en esta línea, surge el Fondo Social para el Clima⁷⁰, concebido como una herramienta orientada a garantizar que la transición climática se desarrolle de manera justa e inclusiva desde el punto de vista social. Su finalidad es atender los impactos sociales y distributivos que pueden derivarse del nuevo régimen de comercio de derechos de emisión⁷¹. De esta manera se buscará alcanzar esa coherencia del sistema, la justicia climática se convierte en un elemento integrado en el sistema de tarificación del CO₂.

En conclusión, la doctrina toma conciencia y destaca el problema de la legitimidad social: la tarificación del carbono debe tener tanto eficacia a nivel ambiental como un componente de justicia social, de manera que el instrumento no pierda estabilidad a nivel político por el rechazo de la población.

⁶⁹ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, (2022), p. 23.

⁷⁰ PARLAMENTO EUROPEO, *Fondo Social para el Clima: propuestas del Parlamento Europeo para la transición energética* (2022).

⁷¹ ANTÓN ANTÓN, Álvaro. *Políticas fiscales, instrumentos económicos y reguladores en la gobernanza climática: la tarificación del carbono en la Unión Europea*. Instituto Universitario de Estudios Europeos, Documento de Trabajo 69/2025, p. 32.

2. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

El siguiente apartado tratará una serie de sentencias de diversos tribunales, de manera que se aproxime a la validez, límites y coherencia de la fiscalidad ambiental en el ordenamiento jurídico español. Para ello, el análisis se fundamenta en una selección de sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En lo relativo a la selección de jurisprudencia del TJUE, se ha decidido priorizar sentencias que interpretan diferentes normas en materia energética y fiscal, dada su relevancia en la interpretación del Derecho europeo. Se ha señalado que la interpretación realizada por el TJUE acerca de una norma de la Unión permite aclarar y precisar su significado y alcance, delimitando cómo debe ser entendida y aplicada desde el mismo momento de su entrada en vigor⁷², ex artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Asimismo, el análisis emplea una tipología dual (línea deferente vs. línea garantista) para organizar las resoluciones según su grado de exigencia frente al legislador tributario, lo cual permitirá extraer patrones útiles para la propuesta normativa del capítulo final.

2.1. Constitucionalidad y extrafiscalidad

El examen de la constitucionalidad de la fiscalidad aplicada al ámbito ambiental exige partir de una idea fundamental: y es que el TC no concibe el tributo solo como un instrumento de recaudación, sino también como una técnica normativa apta para orientar conductas en atención a fines constitucionales.

Ello ha traducido en la admisión de figuras dirigidas a prevenir o desincentivar impactos negativos sobre el medioambiente (Ej.: Sistema de Derechos de Emisión).

2.1.1. *Jurisprudencia “deferente”:* amplio margen del legislador para finalidades de tipo medioambiental

La línea más deferente del TC reconoce que la Constitución de 1978 no solo permite, sino que además podría amparar el uso del sistema de tributos para la consecución de fines extrafiscales. En este caso, deberán estar conectados con los principios rectores de la política social y económica. La legitimidad de este tipo de tributos se apoya en la

⁷² Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de febrero de 2014, Asunto C-82/12, apartado 40.

protección de bienes colectivos, sin que sea por tanto imprescindible que cada figura tributaria se justifique exclusivamente por su carácter recaudatorio.

Desde esta perspectiva, el TC en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo afirma que: “La función extrafiscal del sistema tributario estatal (...) puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica”⁷³.

Este enfoque se complementa con la evolución del Estado autonómico hacia un modelo el que la gran autonomía de la cual gozan las regiones españolas implique una mayor responsabilidad normativa en el plano tributario (si bien, solo la CCAA de Cataluña ha desarrollado normativa extensa al respecto). De esta forma, surge la idea de corresponsabilidad fiscal, relevante para diseñar tributos ambientales autonómicos por parte de otras CCAA, dentro de los límites del bloque constitucional.

Esta idea se plasma en la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Tribunal Constitucional, que constata el tránsito desde una concepción del sistema de financiación autonómica entendida como un elemento subordinado o pendiente de desarrollo hacia un modelo estructurado en torno al principio de corresponsabilidad fiscal, en el que la autonomía financiera se vincula a una mayor implicación normativa y responsabilidad tributaria de las Comunidades Autónomas⁷⁴.

Del tránsito hacia un sistema presidido por este principio de corresponsabilidad fiscal se permite, por tanto, sostener, que existe un margen más que significativo para construir una fiscalidad ambiental verde (que podría tener un amplio complemento autonómico), en el momento en el cual se consiga acreditar una conexión entre el impuesto y la finalidad ambiental, siguiendo los principios constitucionales.

2.1.2. *Jurisprudencia “garantista”: limitaciones al uso del tributo con finalidad medioambiental*

Ahora bien, el Tribunal Constitucional no otorga una “carta blanca” al legislador. En su línea más garantista, se produce una clara intensificación del control constitucional en el momento en el cual el tributo se viene apoyando en construcciones más o menos artificiales, de manera que los sujetos obligados se escojan de forma arbitraria, o se vea desvinculada completamente cualquier manifestación de la capacidad económica. Si bien

⁷³ Tribunal Constitucional. Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13

⁷⁴ Tribunal Constitucional. Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3

se permite la extrafiscalidad, la finalidad ambiental no podrá desplazar los límites estructurales del artículo 31.1 CE.

En primer lugar, el TC, en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo impone al legislador una serie de requisitos esenciales. El legislador no podrá construir el hecho imponible sobre construcciones inexistentes o ficticias, esto es, el tributo debe gravar una riqueza real o potencial: “En ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial”⁷⁵.

El legislador deberá poner especial atención, por ende, a tributos ambientales cuyo hecho imponible no guarde relación suficiente con el daño ambiental ni con una mínima exteriorización de riqueza.

Por otro lado, el control más garantista se articula también mediante las notas de generalidad e igualdad. De esta manera, el reparto de cargas tributarias exigirá siempre una justificación razonable, incluso cuando exista una finalidad ambiental que sí sea legítima.

Un tributo no será compatible con el sistema si produce diferencias injustificadas, o si su criterio de justificación carece de una clara explicación. En consecuencia, el Tribunal Supremo desarrolla esta idea en la Sentencia 1331/2020, de 15 de octubre, señalando que los principios de igualdad y generalidad resultan vulnerados cuando el reparto de las cargas públicas se apoya en un criterio que no posee una justificación razonable, y que, por ello, resulta incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo⁷⁶.

En suma, deberá tenerse en cuenta que, si bien la finalidad ambiental “extrafiscal” se encuentra admitida en nuestro ordenamiento, deberá existir una conexión real y límites de justicia tributaria (en lo referido a capacidad económica, igualdad y generalidad...), de modo que la función extrafiscal esté habilitada, pero no utilizada como “excusa” para generar tributos defectuosos.

2.2. Competencias y doble imposición

A continuación, en lo referente al análisis competencial, muchas figuras de corte ambiental han nacido a nivel autonómico y han sido objeto de impugnaciones posteriores,

⁷⁵ Tribunal Constitucional. Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13

⁷⁶ Tribunal Supremo. Sentencia 1331/2020, de 15 de octubre, FD 6

por su solapamiento con normativa estatal o local. En el caso autonómico, habrá de justificarse no solo su finalidad climática, sino también justificar el hecho de que no incurra en la prohibición de doble imposición del artículo 6 LOFCA. La jurisprudencia del TC ofrece un marco útil para ordenar todos estos aspectos.

2.2.1. *Doble imposición: Hecho imponible vs. Materia imponible*

Es importante separar dos planos, el primero, el plano fáctico o materia imponible (la fuente de riqueza o realidad económica) y el segundo, el plano jurídico o hecho imponible (el presupuesto normativo que la ley define para hacer nacer la obligación tributaria). Esta distinción preliminar permite comprender que lo decisivo será que dos tributos no coincidan en el plano jurídico, en su hecho imponible.

El Tribunal Constitucional (Sentencia 37/1987, de 26 de marzo) se pronuncia distinguiendo entre “materia imponible” u objeto del tributo y el hecho imponible. En este sentido, la materia imponible se refiere a una fuente de riqueza o realidad económica perteneciente al plano de lo fáctico, mientras que el hecho imponible constituye un concepto estrictamente jurídico, delimitado y definido por la Ley en cada caso⁷⁷.

De esta distinción, se extrae la posible existencia de tributos que graven la misma realidad material sin por ello caer en la prohibición de doble imposición, ya que habrá de acreditarse una identidad en el elemento jurídico y la configuración concreta de los tributos.

La jurisprudencia del TS (Sentencia 1331/2020, de 15 de octubre) recuerda que la prohibición se encuentra, por tanto, en aquello que no respete el bloque de constitucionalidad. No existe una previsión general de cualquier acumulación de cargas tributarias, sino una prohibición concreta, pues la única prohibición de doble imposición expresamente recogida en el bloque de constitucionalidad es la prevista en el artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas⁷⁸.

Por tanto, el debate en lo referido a una posible doble imposición autonómica no vendrá por la existencia de dos tributos que graven el mismo hecho material, sino en lo referido a la configuración jurídica específica de cada tributo, y su posible conflicto con un tributo estatal o local, ex art. 6 LOFCA.

⁷⁷ Tribunal Constitucional. Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14

⁷⁸ Tribunal Supremo. Sentencia 1331/2020, de 15 de octubre, FD 6.

“Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. (...) .

Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. (...) .”⁷⁹

2.2.2. Tributos autonómicos: Condiciones

La jurisprudencia marca también las exigencias del TC a la hora de validar tributos autonómicos ambientales, especialmente en los casos conflictos que se han venido comentado (conflicto o posible solapamiento con figuras existentes, estatales o locales).

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 122/2012 de 5 de junio, es tajante al exigir que la finalidad extrafiscal no sea meramente declarativa, sino que quede incorporada de forma efectiva en la propia estructura del impuesto y se proyecte en su hecho imponible. En particular, advierte que no basta con introducir finalidades de estímulo en elementos accesorios o coyunturales del tributo para poder considerarlo primordialmente extrafiscal⁸⁰. Esto es, la finalidad ambiental en los tributos autonómicos debe ser estructural. No será suficiente que el impuesto se “diga ecológico” si la construcción real del tributo no responde a esa finalidad extrafiscal.

Por tanto, para que a un tributo autonómico al carbono sea viable, deberá ser diseñado con un hecho imponible, base imponible y una mecánica económica coherente con la externalidad que pretende desincentivar, evitando convertirse en un mero recargo sobre la actividad.

Por último, volviendo a la coincidencia con tributos estatales o locales, el Tribunal Constitucional exige comparar sus elementos esenciales, de forma que pueda observarse si de verdad se está gravando la misma fuente de capacidad económica, a nivel estructural. De ahí que la Sentencia 60/2013, de 13 de marzo, del Tribunal Constitucional indique que, para apreciar la coincidencia entre hechos impositivos, es necesario atender a los elementos esenciales de los tributos confrontados, con el fin de determinar de qué modo concreto la correspondiente fuente de capacidad económica está siendo sometida a gravamen⁸¹.

⁷⁹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas

⁸⁰ Tribunal Constitucional. Sentencia 122/2012, de 5 de junio, FJ 4

⁸¹ Tribunal Constitucional. Sentencia 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3 (citando STC 210/2012).

Por tanto, se puede comprender que la clave del diseño de un impuesto ambiental autonómico no es solo la finalidad proclamada del mismo, sino que deberá diferenciarse con precisión el hecho imponible frente a tributos estatales y locales, además de justificar en profundidad el motivo ambiental del mismo.

2.3. Jurisprudencia tributaria: indicadores y parámetros

Si en los apartados previos el foco estaba en el canon constitucional, en aquello referido a extrafiscalidad, límites, reparto competencial... En este caso, se tratará el control de la racionalidad técnica del impuesto y de su credibilidad en lo referido a su finalidad ambiental aplicada a sectores concretos.

En la práctica, el debate gira en torno a si el tributo está “cobrando por contaminar” o si, en realidad, es un gravamen ordinario sobre la actividad o producción con una finalidad ambiental meramente declarativa.

2.3.1. Impuestos energéticos: Finalidad real vs. Recaudatorio

En el caso de los impuestos energéticos, los tribunales tienden a analizar en profundidad la figura tributaria: se compara el hecho imponible, la base y tipo con el daño ambiental mediante el cual es justificado. La lógica es la siguiente: si lo que se quiere gravar es un riesgo ambiental, el diseño del tributo debe guardar una conexión razonable con esa externalidad. Por tanto, en caso de inexistencia de esa relación, el tributo se aproximaría más a un impuesto sobre la producción.

Este enfoque aparece de forma concreta, en la Sentencia 60/2013, de 13 de marzo del Tribunal Constitucional: “El impuesto regional opera más bien como un impuesto a la producción que como un impuesto a la contaminación (...) pues el riesgo ambiental de la producción termónuclear de energía eléctrica no está en función de la producción bruta de electricidad”⁸².

De este caso concreto se desprende la siguiente idea: cuando el parámetro de cuantificación del impuesto no mide ni se aproxima al daño ambiental, la finalidad extrafiscal pierde fuerza jurídica, ya que se convierte en poco razonable e inconsistente.

Por otro lado, es importante destacar que la afectación de la recaudación, esto es, destinar los ingresos obtenidos a fines ambientales, no salva por sí sola el problema de un tributo que tiene en realidad otra naturaleza. El TC se pronuncia también al respecto en su

⁸² Tribunal Constitucional. Sentencia 60/2013, de 13 de marzo, FJ 5.

Sentencia 22/2015, de 16 de febrero, señalando que la afectación del gravamen al fin declarado constituye únicamente uno de los distintos indicios que pueden valorarse para calificar la verdadera naturaleza del tributo, y que además no es necesariamente el elemento determinante ni el más relevante en dicha calificación⁸³. Queda patente el hecho de que la prueba de ambientalidad se encuentra en la configuración del impuesto, no en la etiqueta o destino de la recaudación.

2.3.2. *Transporte y CO₂: Razonabilidad de los criterios*

En el ámbito del transporte, por ejemplo, el litigio suele centrarse en la idoneidad del elemento utilizado para medir el impacto ambiental cuando no se están cuantificando las emisiones directamente. En este caso, aparece un criterio jurisprudencial práctico: los tribunales, como se sostendrá con la jurisprudencia citada, permiten la existencia de indicadores indirectos (como la superficie, el aforo, la capacidad...) solo cuando se justifique la actividad gravada lleva inseparablemente asociada una incidencia negativa en el medioambiente, y que el indicador escogido es un modo razonable de aproximar esa incidencia negativa.

En esa línea, la jurisprudencia constitucional (Sentencia 96/2013, de 23 de abril) reconoce como constitucionalmente legítimo gravar determinadas actividades en atención a su impacto ambiental, siempre que exista una conexión material clara entre la actividad y el daño al entorno natural y territorial⁸⁴. Es decir, no es que el indicador (la superficie, el aforo...) sean CO₂, sino que la actividad, por su escala (en superficie, aforo...) genera externalidades con un efecto negativo en el medioambiente.

Desde el punto de vista jurídico, la Sentencia 96/2013, de 23 de abril del Tribunal Constitucional explica cómo se integran estos indicadores en la mecánica del tributo ambiental: “El elemento superficie es un presupuesto que ha de concurrir para que se realice el hecho imponible, pues sólo el ejercicio de éste determinado tipo de actividad es lo que ha querido gravar el legislador”⁸⁵.

Esta interpretación del TC permite explicar que el indicador, en este caso la superficie, no es un método arbitrario utilizado para crear otro gravamen, sino que es una condición y cuantificación del hecho imponible, de manera que se justificaría su gravamen por su

⁸³ Tribunal Constitucional. Sentencia 22/2015, de 16 de febrero, FJ 4

⁸⁴ Tribunal Constitucional. Sentencia 96/2013, de 23 de abril, FJ 8

⁸⁵ Tribunal Constitucional. Sentencia 96/2013, de 23 de abril, FJ 7

impacto y no como una mera capacidad económica genérica, incompatible con la finalidad extrafiscal.

Cuanto más se aleje la base imponible del daño ambiental y más se acerque a un gravamen sobre la actividad, más sencillo será que dicho impuesto se considere como arbitrario y no ambiental y viceversa; si el legislador justifica en profundidad la conexión entre la actividad gravada y la externalidad ambiental negativa, utilizando indicadores adecuados para su medición, más aceptable será el tributo.

2.4. Jurisprudencia europea: TJUE

Tras analizar aspectos jurisprudenciales de ámbito interno, el análisis se traslada al nivel europeo, dada la importancia de la armonización en fiscalidad energética, las exigencias del mercado interior y aspectos importantes como el control de ayudas de Estado.

2.4.1. Armonización: Límites a la innovación fiscal

El primer aspecto a comentar es la armonización. El TJUE recuerda en su jurisprudencia que, en ámbitos armonizados, especialmente productos energéticos y electricidad, con gran incidencia en la tributación del CO₂, los Estados no tienen carta blanca para crear impuestos indirectos.

La creación de tributos ambientales quedará condicionada a que persiga una finalidad específica y respete los parámetros del marco armonizado. En particular, el TJUE, en su Sentencia de 27 de febrero de 2014, Asunto C-82/12 admite la posibilidad de que los productos energéticos y la electricidad sean objeto de otros impuestos indirectos de finalidad específica, siempre que dichos impuestos respeten las normas impositivas aplicables en el marco armonizado⁸⁶.

Se extrae, por tanto, que el Derecho de la Unión no prohíbe que se introduzcan tributos como los tributos al carbono, pero sí que exige que la figura no sea un impuesto “meramente recaudatorio”, disfrazado de tributo ambiental, tal como defiende el Tribunal Constitucional.

El TJUE, en su sentencia de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, destaca que no será suficiente justificar la figura como un instrumento para aumentar los ingresos de la Administración, puesto que la “finalidad específica” exigida debe consistir en un objetivo distinto del puramente presupuestario. En particular, el Tribunal precisa que objetivos

⁸⁶ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de febrero de 2014, Asunto C-82/12, apartado 3

como reforzar la autonomía financiera de un ente territorial mediante el reconocimiento de potestad tributaria se encuadran en una lógica estrictamente presupuestaria, por lo que no cumplen por sí solos con esa finalidad específica requerida⁸⁷. Así, el TJUE obliga a separar la finalidad ambiental real de una mera financiación, tensionando diseños tributarios que se presenten como ambientales pero que en el fondo son mera recaudación.

2.4.2. *No discriminación: Restricciones al mercado interior*

En segundo lugar, cobra importancia que, aunque el tributo cumpla las exigencias de “ambientalidad”, un tributo al CO₂ no podrá operar como una barrera encubierta al mercado interior y a la libre circulación de mercancías.

El TJUE plantea un test práctico: se comparará cómo se calcula el gravamen para el producto del país tercero y para el producto nacional análogo.

Si el cálculo genera una mayor carga tributaria sobre el importado, habrá infracción. Así lo defiende el TJUE en su sentencia de 2 de abril de 1998, asunto C-213/96: “Se infringe dicha disposición cuando el tributo que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de modo diferente y con arreglo a distintas modalidades que den lugar (...) a una tributación más elevada por parte del producto importado”⁸⁸.

El TJUE, además, aplica una interpretación restrictiva en lo que se refiere a posibles alternativas para el legislador, pues no se podrá alegar dificultad para aplicar un cálculo análogo o equivalente, no habrá forma de justificar por tanto la discriminación. En este sentido, el Tribunal ha señalado (Sentencia de 2 de abril de 1998, Asunto C-213/96) que las dificultades de orden práctico no permiten justificar la aplicación de tributos internos que resulten discriminatorios respecto de los productos procedentes de otros Estados miembros⁸⁹.

Por tanto, será especialmente importante para diseñar un impuesto al carbono el hecho de que exista una clara comparabilidad y neutralidad en el indicador utilizado para calcular la base imponible.

⁸⁷ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de febrero de 2014, Asunto C-82/12, apartados 23 y 25

⁸⁸ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de abril de 1998, Asunto C-213/96, apartado 34

⁸⁹ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de abril de 1998, Asunto C-213/96, apartado 38

2.4.3. *Ayudas de Estado: Exenciones ilegales*

En tercer lugar, incluso si el tributo sobre el carbono superara la armonización y la no discriminación, quedará el filtro de las ayudas de Estado. Un gran número de fiscalidades ambientales se vuelven políticamente aceptables mediante exenciones a determinados sectores o tipos reducidos. El problema viene cuando esos beneficios resultan selectivos, pueden configurarse como ayudas de Estado incompatibles con el Derecho europeo. El TJUE formula entonces un criterio para diferenciarlo en su Sentencia de 8 de noviembre de 2001, Asunto C-143/99: “Una ventaja económica concedida por un Estado miembro únicamente tiene carácter de ayuda, cuando, por revestir cierto carácter selectivo, puede favorecer a ‘determinadas empresas o producciones’”⁹⁰.

Por tanto, es importante que el diseño óptimo de un tributo ambiental al CO₂ no debe seguir el esquema de “impuesto duro” junto a exenciones negociadas, ya que eso puede destruir el efecto deseado en materia ambiental, y además causar problemas a nivel europeo por las ayudas de Estado.

2.5. RCDE e interacción con tributos

2.5.1. *Naturaleza del RCDE: Medida de mercado vs. Tributo*

El TJUE parte de una idea principal: el RCDE no se configura como un tributo al uso, ya que no tiene como objetivo la obtención de ingresos públicos. En palabras del Tribunal (. Sentencia de 21 de diciembre de 2011, Asunto C-366/10): “A diferencia de un derecho, de un gravamen o de un gravamen que grave el consumo de combustible, el régimen aplicado por la Directiva 2003/87 (...) no pretende crear un ingreso en favor de los poderes públicos”⁹¹. Esta afirmación del TJUE permite entender el RCDE como un instrumento cuyo núcleo no es un objetivo recaudatorio, sino la gestión del volumen de emisiones de CO₂. Se puede afirmar que el RCDE es un instrumento de mercado con finalidad climática.

2.5.2. *Expansión sectorial: Proporcionalidad y soberanía.*

Un caso paradigmático es la extensión del RCDE a sectores con un componente internacional, como la aviación. El TJUE, en su Sentencia de 21 de diciembre de 2011, Asunto C-366/10 valida su extensión desde la competencia de la Unión para proteger el medio ambiente y, sobre todo, desde un criterio territorial operativo. En consecuencia,

⁹⁰ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de noviembre de 2001, Asunto C-143/99, apartado 34

⁹¹ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de diciembre de 2011, Asunto C-366/10, apartado 143.

reconoce que la Unión era competente para adoptar la Directiva 2008/101 en la medida en que extiende el régimen a los vuelos que tengan su origen o destino en un aeródromo situado en el territorio de un Estado miembro⁹². Este razonamiento es útil para defender que la política europea en materia de CO₂ no se limita a sectores domésticos, sino que puede abarcar actividades transfronterizas cuando exista un punto de conexión suficiente con el territorio de la UE, es posible por tanto proyectar el precio del carbono europeo hacia actividades internacionales.

2.5.3. *Solapamiento RCDE + impuestos: Tensión y complementariedad*

La Sentencia de 21 de diciembre de 2011, Asunto C-366/10 (TJUE) también resulta útil para tratar el riesgo de generar una doble carga administrativa y señales contradictorias de precio. Por este motivo, el marco jurídico empuja hacia mecanismos que eviten duplicidades. Se advierte que no deben aplicarse de manera duplicada las medidas basadas en el mercado adoptadas, de modo que las emisiones de CO₂ de la aviación internacional sean computadas una única vez⁹³.

De esta lógica del sector de la aviación se podría extraer el siguiente principio: si el RCDE pretende ser el mecanismo central para limitar el conjunto de emisiones de CO₂, el diseño de tributos paralelos al mecanismo de mercado RCDE debe evitar que esas emisiones queden gravadas dos veces sin justificación.

De nuevo, la sentencia aporta interesantes soluciones, articulando vías de gestión de conflictos por posibles solapamientos entre tributos. Así, prevé que, cuando las partes lo soliciten, el Comité Mixto pueda intervenir elaborando recomendaciones dirigidas a tratar los problemas derivados de posibles solapamientos, precisamente con la finalidad de evitar duplicaciones de medidas y de costes⁹⁴.

Por tanto, la cuestión no será RCDE como mecanismo vs. Impuesto concreto, sino poder articular una complementariedad sin caer en duplicidades que erosionen la legitimidad, competitividad y coherencia del precio del CO₂.

⁹² Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de diciembre de 2011, Asunto C-366/10, apartado 130.

⁹³ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de diciembre de 2011, Asunto C-366/10, apartado 150

⁹⁴ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de diciembre de 2011, Asunto C-366/10, apartado 22

2.6.Síntesis

A la vista de los apartados anteriores, la jurisprudencia permite ordenar el análisis en dos líneas que funcionan como dos niveles de control sobre la fiscalidad verde: una primera que opta por la admisibilidad por finalidad ambiental, y una segunda de exigencia técnica sobre el diseño del tributo.

2.6.1. *Línea deferente: Legitimidad por conexión ambiental*

Se ha venido concluyendo la admisibilidad de estos tributos, siempre que se orienten al interés general y al daño ambiental. Desde esta perspectiva, el TC enuncia en su Sentencia 96/2013, de 23 de abril: “gravar estas actividades en la medida que conllevan de un modo indisociable una incidencia negativa en el entorno natural y territorial [...] es una finalidad constitucionalmente legítima”⁹⁵.

Esta lógica permite sostener que el “precio” del CO₂ es constitucionalmente defendible si opera como clara prevención al daño ambiental.

2.6.2. *Línea garantista: Límites estrictos al diseño*

La deferencia desaparece en casos en los cuales el tributo no tenga una finalidad ambiental estructural. En este sentido, el Tribunal Constitucional exige, como se extrae de la Sentencia 122/2012, de 5 de junio, que la finalidad extrafiscal se proyecte efectivamente sobre el diseño del impuesto, de forma que quede incorporada en su estructura y se refleje en el propio hecho imponible. Por ello, no resulta suficiente introducir finalidades de estímulo en elementos accesorios o coyunturales para considerar que el tributo posee un carácter primordialmente extrafiscal⁹⁶. La idea es clara, si no hay correlación mínima entre diseño y daño, la “coartada” ambiental no es suficiente para la validez del tributo.

CAPÍTULO IV. PROPUESTA DE REFORMA. POSICIÓN PERSONAL.

Una vez analizado el régimen jurídico español de tributación del carbono, tanto en su vertiente normativa como doctrinal y jurisprudencial, el presente capítulo tiene por objeto formular una propuesta de reforma que aspire a dotar al sistema de la coherencia, transparencia y eficacia que, a mi juicio, le falta. Se trata de una posición personal, pero fundamentada en los diagnósticos que la doctrina y la jurisprudencia han venido articulando a lo largo de los capítulos precedentes. La propuesta no pretende ser una

⁹⁵ Tribunal Constitucional. Sentencia 96/2013, de 23 de abril, FJ 8.

⁹⁶ Tribunal Constitucional. Sentencia 122/2012, de 5 de junio, FJ 4.

solución cerrada, sino un ejercicio de reflexión jurídica orientado a identificar los ejes sobre los que debería pivotar una eventual reforma de la fiscalidad del carbono en España.

1. Diagnóstico de partida: las deficiencias del sistema actual

A lo largo del Capítulo III se ha puesto de manifiesto que el sistema español de tributación del carbono adolece de una fragmentación estructural. No existe un impuesto estatal general y homogéneo sobre las emisiones de CO₂⁹⁷; en su lugar, el legislador ha recurrido a figuras sectoriales e indirectas, como el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos o el Impuesto Especial sobre el Carbón, cuya conexión con el daño ambiental es mediata y, en muchos casos, insuficiente para orientar las decisiones de los agentes económicos. A ello se suma la limitada experiencia autonómica, circunscrita esencialmente al caso catalán⁹⁸, y los estrechos márgenes que el artículo 6 LOFCA impone para evitar solapamientos con tributos estatales.

El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria de 2022 confirma este diagnóstico institucional al calificar la situación como deficitaria en racionalidad y coherencia, subrayando la urgencia de introducir reformas que corrijan las carencias identificadas. Si a esto se añade que España se sitúa en los últimos puestos europeos en recaudación por tributos ambientales, la conclusión resulta evidente: el sistema actual no cumple adecuadamente su función de internalizar el coste social del carbono.

Desde la perspectiva doctrinal desarrollada en el Capítulo III, la fragmentación no es solo un problema de técnica legislativa, sino que debilita la función orientadora del principio «quien contamina paga». Así, si el precio del carbono aparece disperso en figuras heterogéneas y difícilmente comparables, se reduce la capacidad real de dicho precio para guiar las decisiones⁹⁹ productivas y de consumo¹⁰⁰. La señal de precio debe ser visible, estable y suficientemente generalizada; de lo contrario, el instrumento pierde su razón de ser.

⁹⁷LARREA BASTERRA, Macarena. "La fiscalidad sobre el carbono en Europa. Principales desarrollos y tendencias". *Icade. Revista de la Facultad de Derecho*, 111 (2021), p. 20.

⁹⁸FUSTER ASENCIO, M.^a Consuelo. *La tasa del carbono: una perspectiva europea*. Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 17/2011, p. 15.

⁹⁹INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, (2022), p. 215.

¹⁰⁰VILLAR EZCURRA, Marta. "Retos jurídicos y tributarios en el proceso de tarificación del carbono y del fortalecimiento de la competitividad en sectores estratégicos para la Unión Europea" 2025, p. 169.

2. Ejes de la propuesta de reforma

2.1. Creación de un impuesto estatal sobre las emisiones de CO₂

El primer eje, y el más relevante, de la propuesta consiste en la creación de un impuesto estatal directo y explícito sobre las emisiones de dióxido de carbono. Esta figura vendría a colmar la laguna que la doctrina ha identificado reiteradamente: la inexistencia de una señal de precio homogénea en todo el territorio nacional¹⁰¹¹⁰². La legitimidad de este tipo de gravamen encuentra pleno respaldo constitucional en la función extrafiscal reconocida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987, que admite el uso del sistema tributario para la consecución de fines de política social y económica conectados con los principios rectores de la Constitución.

El hecho imponible de este impuesto debería configurarse en torno a la emisión directa de gases de efecto invernadero, expresada en toneladas equivalentes de CO₂. De esta forma, se lograría una conexión real entre el tributo y la externalidad negativa que se pretende corregir, cumpliendo las exigencias que la jurisprudencia garantista del TC impone: que el tributo grave una riqueza real o potencial¹⁰³ y que su diseño refleje de modo efectivo la finalidad ambiental, sin que esta resulte meramente declarativa. En particular, la Sentencia 122/2012 advierte que no basta con introducir finalidades de estímulo en elementos accesorios del tributo para considerarlo extrafiscal; la ambientalidad debe ser estructural¹⁰⁴.

Ahora bien, este impuesto no debería aplicarse indiscriminadamente. Su ámbito de aplicación tendría que circunscribirse, al menos inicialmente, a los denominados sectores difusos, esto es, aquellos no cubiertos por el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la UE. La doctrina, como se analizó en el Capítulo III, es clara al respecto: autores como Alonso Madrigal y Antón Antón defienden que la fiscalidad resulta técnicamente más viable en sectores atomizados como el transporte, la edificación o las pequeñas fuentes emisoras, donde un esquema de control individualizado tipo RCDE no es operativo. Un enfoque «downstream» en estos sectores equivaldría, en la práctica, a

¹⁰¹ FUSTER ASENCIO, M.^a Consuelo. *La tasa del carbono: una perspectiva europea*. Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 17/2011, p. 15

¹⁰² LARREA BASTERRA, Macarena. "La fiscalidad sobre el carbono en Europa. Principales desarrollos y tendencias". *Icade. Revista de la Facultad de Derecho*, 111 (2021), p. 20.

¹⁰³ Tribunal Constitucional. Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13

¹⁰⁴ Tribunal Constitucional. Sentencia 122/2012, de 5 de junio, FJ 4

un sistema de asignación personal de carbono cuya complejidad y coste administrativo lo harían inviable.

De esta manera, el impuesto estatal complementaría al RCDE sin duplicarlo. El mercado de derechos de emisión seguiría operando como techo cuantitativo en los sectores industriales y energéticos, mientras que la fiscalidad proporcionaría una señal de precio estable y predecible en los sectores difusos. Esta complementariedad, lejos de ser una mera conveniencia, responde a una necesidad estructural identificada por la doctrina: la cuestión no es elegir entre RCDE o impuestos, sino combinarlos de forma coherente y sin duplicidades¹⁰⁵.

2.2. Tipo impositivo progresivo y predeterminado

El segundo elemento de la propuesta se refiere al diseño del tipo impositivo. A mi juicio, el impuesto debería establecer un tipo expresado en euros por tonelada de CO₂, con una senda de incremento progresivo predeterminada por ley. Esta opción se justifica tanto en términos de eficiencia económica como de seguridad jurídica.

Desde el punto de vista económico, la principal ventaja del impuesto frente al RCDE reside precisamente en la certeza del precio. Como señala Larrea Basterra, un impuesto sobre el carbono no establece de forma previa el volumen exacto de reducción de emisiones, pero sí define con antelación el precio aplicable¹⁰⁶. Esta previsibilidad es esencial para que los agentes económicos planifiquen inversiones en eficiencia energética y descarbonización a medio y largo plazo, un aspecto en el que el RCDE presenta debilidades por la volatilidad intrínseca de los precios de mercado. La doctrina crítica con el RCDE, encabezada por Antón Antón y Villar Ezcurra, ha advertido reiteradamente que los precios futuros de los derechos de emisión resultan difíciles de anticipar¹⁰⁷¹⁰⁸, lo que dificulta la planificación económica y puede retrasar inversiones de descarbonización.

¹⁰⁵ ALONSO MADRIGAL, Javier. "Los derechos de emisión de CO₂ y la fiscalidad española". *Icade. Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, 86 (2012), p. 57

¹⁰⁶ LARREA BASTERRA, Macarena. "La fiscalidad sobre el carbono en Europa. Principales desarrollos y tendencias". *Icade. Revista de la Facultad de Derecho*, 111 (2021), p. 3

¹⁰⁷ ANTÓN ANTÓN, Álvaro. "Políticas fiscales, instrumentos económicos y reguladores en la gobernanza climática: la tarificación del carbono en la Unión Europea". *Serie Política de la Competencia y Regulación*, 69/2025, p. 30

¹⁰⁸ VILLAR EZCURRA, Marta. *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*. Editorial Aranzadi, 2025, p. 243

La senda progresiva, además, cumpliría una doble función: por un lado, señalaría al mercado la dirección inequívoca de la política climática; por otro, permitiría una adaptación gradual de los sectores productivos, evitando shocks económicos abruptos. En este sentido, el diseño debería prever un periodo inicial con tipos moderados, que se incrementarían de forma previsible y escalonada a lo largo de un horizonte temporal suficiente, pudiendo tomar como referencia las experiencias de países como Suecia o Irlanda, analizadas por la doctrina¹⁰⁹.

2.3. Coordinación con el RCDE y eliminación de solapamientos

El tercer eje de la reforma exige una depuración del mapa de instrumentos existentes. Como se ha analizado en profundidad en el Capítulo III, la doctrina advierte del riesgo de una acumulación de figuras sin coordinación. Villar Ezcurra alerta sobre la aplicación simultánea y no coordinada de diversos instrumentos, que puede generar duplicidades de gravamen, de regulación y de contabilización¹¹⁰. En el mismo sentido, Moreno Inocencio ilustra cómo el uso del carbón puede derivar en una doble carga, al concurrir el Impuesto Especial sobre el Carbón y el RCDE sobre una misma instalación¹¹¹.

Para evitar esta situación, la reforma debería incorporar un mecanismo de crédito o deducción por los costes ya soportados en el marco del RCDE. Las instalaciones sujetas al régimen de derechos de emisión podrían deducir del eventual impuesto estatal la cantidad equivalente al coste de los derechos adquiridos, de modo que no se produzca una doble tarificación sobre la misma tonelada de CO₂. La propuesta de Alonso Madrigal de separar la imposición sobre el CO₂ y sobre la energía, por un lado, y los costes derivados del RCDE¹¹², por otro, constituye una referencia técnica adecuada para articular esta coordinación.

Asimismo, convendría revisar la fiscalidad energética existente para eliminar incoherencias. La doctrina ha puesto de relieve que la Directiva 2003/96/CE, en su configuración actual, termina favoreciendo el uso de combustibles fósiles al permitir tipos

¹⁰⁹ LARREA BASTERRA, Macarena; FERNÁNDEZ GÓMEZ, Jorge; ÁLVARO HERMANA, Roberto. "La fiscalidad sobre el carbono. Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia". (2019), p. 3.

¹¹⁰ VILLAR EZCURRA, Marta. *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*. Editorial Aranzadi, 2025, p. 248

¹¹¹ VILLAR EZCURRA, Marta. *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*. Editorial Aranzadi, 2025, p. 239

¹¹² ALONSO MADRIGAL, Javier. "Los derechos de emisión de CO₂ y la fiscalidad española". *Icade. Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, 86 (2012), p. 57.

reducidos precisamente a aquellos productos con mayor intensidad de carbono, lo que resulta difícilmente conciliable con los objetivos del Pacto Verde Europeo¹¹³. España debería aprovechar la reforma para suprimir o reconfigurar los beneficios fiscales que contradicen la señal de precio del carbono, asegurando la transversalidad que exige el artículo 15 de la Ley 7/2021 de Cambio Climático¹¹⁴.

2.4. Afectación de la recaudación y justicia distributiva

El cuarto eje, y quizás el más determinante para la viabilidad política de la reforma, es la dimensión social. La doctrina es prácticamente unánime en señalar la naturaleza regresiva de los tributos que recaen sobre bienes de primera necesidad como la energía o el transporte. La doctrina ha documentado que los hogares de rentas más bajas destinan una proporción mayor de su gasto al consumo energético¹¹⁵, de modo que un impuesto sobre el carbono puede generar un impacto desproporcionado sobre estos contribuyentes¹¹⁶.

Por este motivo, resulta imprescindible que la reforma vincule la recaudación del impuesto a un paquete compensatorio dirigido a los hogares más vulnerables. El Libro Blanco¹¹⁷ ya apunta en esta dirección al señalar la conveniencia de diseñar mecanismos compensatorios y transferencias dirigidas a los hogares con menor renta. En el ámbito europeo, el Fondo Social para el Clima¹¹⁸ constituye un precedente relevante, pues su finalidad es precisamente atender los impactos sociales y distributivos derivados del nuevo régimen de comercio de derechos de emisión¹¹⁹.

En concreto, la propuesta incluiría la afectación de una parte significativa de la recaudación a tres destinos: en primer lugar, transferencias directas a hogares vulnerables para compensar el incremento en los costes energéticos; en segundo lugar, inversiones en infraestructuras de transición energética, especialmente en zonas rurales y en sectores con mayor dificultad de adaptación; y en tercer lugar, un fondo de apoyo a la reconversión

¹¹³ VILLAR EZCURRA, Marta. *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*. Editorial Aranzadi, 2025, p. 251

¹¹⁴ LEY 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética. Artículo 15

¹¹⁵ GARCÍA FERNÁNDEZ, Cristina. "Reflexiones acerca del impuesto sobre el carbono como incentivo de mercado en el contexto actual de crisis" (2013), p. 22.

¹¹⁶ MONTES NEBREDA, Andoni. *Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España*. Instituto de Estudios Fiscales, Documento de Trabajo 1/2019, p. 29.

¹¹⁷ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, (2022), p. 23.

¹¹⁸ PARLAMENTO EUROPEO, *Fondo Social para el Clima: propuestas del Parlamento Europeo para la transición energética* (2022).

¹¹⁹ ANTÓN ANTÓN, Álvaro. *Políticas fiscales, instrumentos económicos y reguladores en la gobernanza climática: la tarificación del carbono en la Unión Europea*. Instituto Universitario de Estudios Europeos, Documento de Trabajo 69/2025, p. 32.

industrial de sectores intensivos en carbono, que facilite la transición sin destruir tejido productivo. La coherencia del sistema, como defiende la doctrina, exige que la política fiscal climática sea doble: señal de precio y reciclaje de ingresos¹²⁰.

3. Valoración final

La propuesta no pretende resolver todos los problemas de la fiscalidad del carbono en España, pues la acción climática exige combinar impuestos e incentivos con otras herramientas regulatorias y de mercado¹²¹, pero sí afrontar su carencia más urgente: la falta de una señal de precio explícita y coherente sobre el CO₂.

En este sentido, responde al mandato de la Ley 7/2021 de Cambio Climático¹²² y al diagnóstico formulado en 2022 por el Comité de expertos¹²³, que cuatro años después sigue sin traducirse en medidas concretas. Así, la implantación de un impuesto estatal sobre las emisiones de CO₂ para los sectores difusos, con un tipo progresivo y predefinido, coordinado con el RCDE mediante mecanismos de crédito y acompañado de medidas compensatorias que aseguren la justicia distributiva, supondría un avance relevante hacia un sistema de tarificación del carbono más racional, coherente y eficaz, sustentado en el principio de “quien contamina paga”, en la legitimidad constitucional de la extrafiscalidad y en un amplio consenso doctrinal.

CAPÍTULO V. CONCLUSIONES

El presente trabajo ha examinado el régimen jurídico español de tributación del carbono, analizando los instrumentos vigentes y el debate doctrinal y jurisprudencial que los rodea. Sobre esa base, se ha formulado una propuesta de reforma. Las conclusiones que siguen recogen de forma sintética los principales resultados.

Primera. La tributación del carbono en España se asienta sobre dos pilares: el principio «quien contamina paga», que opera como regla de asignación de costes dirigida a que los emisores asuman las externalidades de su actividad, y la función extrafiscal, que permite emplear el tributo para fines distintos de la recaudación, como la protección del medio ambiente. Ambos fundamentos encuentran, no obstante, un límite en el artículo 31.1 CE.

¹²⁰ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, (2022), p. 23

¹²¹ VILLAR EZCURRA, Marta. *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*. Editorial Aranzadi, 2025, p. 237

¹²² LEY 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética. Disposición adicional séptima.

¹²³ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, (2022), p. 33.

Segunda. El análisis del marco estatal revela que España carece de un impuesto general y directo sobre las emisiones de CO₂. La tarificación se apoya en figuras indirectas de carácter sectorial, como los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y sobre el Carbón, cuya relación con el daño ambiental es mediata. Esta dispersión impide que el contribuyente identifique con claridad un precio del carbono, lo que reduce la eficacia del sistema como instrumento orientador de conductas.

Tercera. El nivel autonómico no ha logrado compensar las insuficiencias del marco estatal. Únicamente Cataluña ha establecido un tributo directamente vinculado a las emisiones de CO₂. Las demás Comunidades Autónomas han canalizado su fiscalidad ambiental hacia otros ámbitos, condicionadas por las restricciones del artículo 6 LOFCA. Tampoco desde este nivel se ha conseguido construir una señal de precio uniforme.

Cuarta. El Derecho de la Unión Europea condiciona de forma determinante el sistema español. El RCDE fija un techo global de emisiones, aunque sin garantizar estabilidad en el coste para cada operador. El MAFC proyecta la señal de precio hacia las importaciones y busca prevenir la deslocalización productiva. Ambos mecanismos exigen que cualquier reforma nacional se diseñe en coordinación con el marco europeo.

Quinta. Los autores consultados apoyan de forma generalizada la tarificación del carbono, pero subrayan que su eficacia depende de que la señal de precio sea identificable y homogénea. En cuanto a la relación entre el RCDE y los tributos, la doctrina no los concibe como excluyentes, sino que atribuye a cada uno una función diferenciada: al primero, limitar el volumen de emisiones en los grandes sectores industriales; a la segunda, introducir una referencia de coste allí donde el control individualizado resulta inviable, como en el transporte o la edificación.

Sexta. Un problema central del sistema vigente es la superposición de gravámenes sobre un mismo hecho contaminante sin ganancia ambiental equivalente. El caso del carbón, sujeto simultáneamente al Impuesto Especial y al RCDE, lo ejemplifica. A ello se suma que la fiscalidad energética mantiene tipos reducidos para productos con alta intensidad de carbono, en contradicción con los objetivos de descarbonización. La clave de la reforma no pasa por sumar instrumentos, sino por distribuir con claridad las funciones de cada uno.

Séptima. La vertiente social de la tarificación no puede ignorarse. Los autores examinados coinciden en que los tributos sobre consumos energéticos básicos producen efectos regresivos, dado que los hogares con menor renta destinan una proporción más elevada de su gasto a energía y transporte. Una reforma que aspire a ser duradera deberá incorporar mecanismos de compensación que concilien el objetivo ambiental con la equidad distributiva.

Octava. Del análisis jurisprudencial se desprende que el TC aplica un doble estándar de control. Cuando el tributo acredita una conexión real con el daño ambiental, reconoce un margen amplio al legislador. Cuando esa conexión no se proyecta sobre la estructura del impuesto y la finalidad ambiental resulta únicamente retórica, el control se intensifica. La mera afectación de la recaudación a fines ambientales no constituye garantía de validez.

Novena. En materia de doble imposición, la jurisprudencia distingue entre la materia imponible, perteneciente al plano fáctico, y el hecho imponible, que es un concepto estrictamente jurídico. Dos tributos pueden recaer sobre una misma realidad económica sin infringir el artículo 6 LOFCA, siempre que sus presupuestos normativos estén configurados de forma diferenciada y la finalidad ambiental sea efectiva.

Décima. El Derecho de la Unión somete cualquier tributo nacional sobre el carbono a tres controles: que persiga una finalidad específica no puramente presupuestaria, que no genere discriminación entre productos nacionales e importados, y que las eventuales exenciones no constituyan ayudas de Estado selectivas. La reforma debe diseñarse con neutralidad y plena compatibilidad con el mercado interior.

Undécima. La convivencia entre el RCDE y un eventual impuesto estatal sobre el carbono requiere mecanismos que impidan gravar dos veces una misma emisión. El RCDE no es un tributo, sino un instrumento de gestión del volumen de emisiones, lo que obliga a que la fiscalidad complementaria se diseñe asignando funciones distintas a cada herramienta.

Duodécima. España necesita reformar su sistema de tarificación del carbono. El modelo vigente, disperso y descoordinado, no permite internalizar adecuadamente el coste social de las emisiones. La propuesta formulada se apoya en un impuesto estatal explícito para los sectores no cubiertos por el RCDE, con un tipo progresivo, coordinado con el mercado

de derechos de emisión mediante créditos, y acompañado de medidas compensatorias que garanticen la equidad distributiva.

En definitiva, el déficit del sistema español no se encuentra en la escasez de instrumentos, sino en que estos no están articulados como un conjunto coherente. Hay tributos, mecanismos de mercado, objetivos normativos y un marco europeo cada vez más exigente; lo que falta es un diseño que conecte esas piezas con funciones claras, señales de precio consistentes y atención a los efectos que produce sobre los distintos contribuyentes. Mientras esa reforma no se acometa, España seguirá sin disponer de una herramienta eficaz y jurídicamente segura para cumplir sus compromisos climáticos.

ANEXO I. DECLARACIÓN DE USO DE HERRAMIENTAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL GENERATIVA EN TRABAJOS DE FIN DE GRADO

Por la presente, yo, Joel Toquica Barquilla, estudiante de Derecho y Administración de Empresas (E-3) de la Universidad Pontificia Comillas al presentar mi Trabajo Fin de Grado titulado “La tributación del carbono en España ante los objetivos climáticos: estado actual y propuestas de reforma” declaro que he utilizado la herramienta de Inteligencia Artificial Generativa ChatGPT u otras similares de IAG de código sólo en el contexto de las actividades descritas a continuación:

1. **Crítico:** Para encontrar contra-argumentos a una tesis específica que pretendo defender.
2. **Referencias:** Usado conjuntamente con otras herramientas, como Science, para identificar referencias preliminares que luego he contrastado y validado.
3. **Metodólogo:** Para descubrir métodos aplicables a problemas específicos de investigación.
4. **Corrector de estilo literario y de lenguaje:** Para mejorar la calidad lingüística y estilística del texto.
5. **Sintetizador y divulgador de libros complicados:** Para resumir y comprender literatura compleja.
6. **Revisor:** Para recibir sugerencias sobre cómo mejorar y perfeccionar el trabajo con diferentes niveles de exigencia.

Afirmo que toda la información y contenido presentados en este trabajo son producto de mi investigación y esfuerzo individual, excepto donde se ha indicado lo contrario y se han dado los créditos correspondientes (he incluido las referencias adecuadas en el TFG y he explicitado para que se ha usado ChatGPT u otras herramientas similares). Soy consciente de las implicaciones académicas y éticas de presentar un trabajo no original y acepto las consecuencias de cualquier violación a esta declaración.

Fecha: 26 de marzo de 2026

Firma:  _____

REFERENCIAS

1. Legislación

Constitución Española, (BOE 29 de diciembre de 1978).

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), (BOE 1 de octubre de 1980).

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, (BOE 29 de diciembre de 1992).

Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, (BOE 10 de marzo de 2005).

Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo, (DOUE 25 de octubre de 2003).

Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, (DOUE 31 de octubre de 2003).

Directiva (UE) 2023/959 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de mayo de 2023, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión, y la Decisión (UE) 2015/1814, relativa al establecimiento y funcionamiento de una reserva de estabilidad del mercado en el marco del régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión, (DOUE 16 de mayo de 2023).

Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética, (BOE 21 de mayo de 2021).

Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático. Comunidad Autónoma de Cataluña.

Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de mayo de 2023, por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono, (DOUE 16 de mayo de 2023).

Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, versiones consolidadas, (DOUE 30 de marzo de 2010).

2. Jurisprudencia

TJUE, sentencia de 2 de abril de 1998, asunto C-213/96, *Outokumpu Oy*.

TJUE, Sala Quinta, sentencia de 8 de noviembre de 2001, asunto C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH*.

TJUE, Gran Sala, sentencia de 21 de diciembre de 2011, asunto C-366/10, *Air Transport Association of America y otros*.

TJUE, Sala Tercera, sentencia de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora, S.L.*

Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 37/1987, de 26 de marzo.

Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 289/2000, de 30 de noviembre.

Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 122/2012, de 5 de junio.

Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 60/2013, de 13 de marzo.

Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 96/2013, de 23 de abril.

Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 22/2015, de 16 de febrero.

Tribunal Supremo, Sentencia núm. 1331/2020, de 15 de octubre.

3. Obras doctrinales

Alonso Madrigal, F. J., “Los derechos de emisión de CO₂ y la fiscalidad española”, *ICADE. Revista de la Facultad de Derecho*, n. 86, 2012, pp. 55-90.

- Antón Antón, Á., *Políticas fiscales, instrumentos económicos y reguladores en la gobernanza climática: la tarificación del carbono en la Unión Europea*, Documento de Trabajo, Serie Política de la Competencia y Regulación, n. 69, CEU Ediciones, Madrid, 2025.
- Borrero Moro, C. J., *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999.
- Cabeza Ares, A., Fernández Cuesta, C. y García López, M. J., “El mercado de derechos de emisión: España y Unión Europea”, *Revista de Responsabilidad Social de la Empresa*, n. 24, 2016, pp. 103-138.
- Deloitte Asesores Tributarios y EY Abogados, *Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2018.
- Fernández Pons, X., “La propuesta de la Unión Europea relativa a un impuesto sobre el carbono en frontera y su compatibilidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio”, *Revista de Educación y Derecho. Education and Law Review*, n. 21, 2020.
- Fuster Asencio, M.^a C., *La tasa del carbono: una perspectiva europea*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, doc. n.º 17/2011, Madrid, 2011.
- García Fernández, C., “Reflexiones acerca del impuesto sobre el carbono como incentivo de mercado en el contexto actual de crisis”, *Nómadas. Revista Crítica de Ciencias Sociales y Jurídicas*, n. 37 (2013.1), 2013, pp. 1-31.
- Instituto de Estudios Fiscales, *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (3.^a edición): La reforma del sistema tributario español (3.^a parte)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2015.
- Instituto de Estudios Fiscales, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022.
- Larrea Basterra, M., “La fiscalidad sobre el carbono en Europa. Principales desarrollos y tendencias”, *ICADE. Revista de la Facultad de Derecho*, n. 111, 2021, pp. 1-27.

Larrea Basterra, M., Fernández Gómez, J. y Álvaro Hermana, R., “La fiscalidad sobre el carbono. Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia”, *ICADE. Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, n. 108, 2019, pp. 65-103.

Montes Nebreda, A., *Imposición al carbono: Derecho comparado y propuestas para España*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, doc. n.º 1/2019, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019.

Pérez Royo, F. (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2025.

Villar Ezcurra, M., “Retos jurídicos y tributarios en el proceso de tarificación del carbono y del fortalecimiento de la competitividad en sectores estratégicos para la Unión Europea”, *Crónica Tributaria. Nueva Época*, n. 195, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2025, pp. 167-201.

Villar Ezcurra, M. y Antón Antón, Á. (dirs.), *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2025.

4. Recursos de internet

Parlamento Europeo, “Fondo Social para el Clima: propuestas del Parlamento Europeo para la transición energética”, disponible en <https://www.europarl.europa.eu/topics/es/article/20220519STO30401/fondo-social-para-el-clima-propuestas-del-pe-para-la-transicion-energetica> (última consulta: 28 de diciembre de 2025).

Eurostat, “Environmental tax statistics”, disponible en https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Environmental_tax_statistics (última consulta: 16 de noviembre de 2025).

Europa Press, “Sánchez insiste en incluir el gasto contra el cambio climático como inversión en defensa y lo pide a la OTAN”, disponible en <https://www.europapress.es/nacional/noticia-sanchez-insiste-incluir-gasto->

[contra-cambio-climatico-inversion-defensa-pide-otan-20251020165932.html](https://www.elpais.com/contracambio-climatico-inversion-defensa-pide-otan-20251020165932.html)

(última consulta: 16 de noviembre de 2025).