



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

LA FISCALIDAD ATMOSFÉRICA EN ESPAÑA

Propuesta para una futura reforma fiscal de las emisiones de CO₂

Autor: Víctor Valín Gamarra

5º E3

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Dr. Ramón Casero Barrón

Madrid

Abril de 2020

RESUMEN

La fiscalidad medioambiental constituye uno de los instrumentos más aptos para proteger el entorno natural y al mismo tiempo promover el desarrollo de una economía sostenible. Dentro de la misma, destaca por encima del resto la fiscalidad sobre las emisiones de gases de efecto invernadero, en particular, aquella que grava las emisiones de dióxido de carbono. Desde su nacimiento, y como consecuencia de una falta de uniformidad sobre los planteamientos climáticos y medioambientales, el desarrollo de estas figuras ha sido muy divergente en función de la jurisdicción. España mismamente, aun constatando intentos previos para atajar este tipo de emisiones, da buena fe de esta realidad.

El presente ensayo tiene por objeto examinar la ventaja posicional de la que gozan los impuestos medioambientales en la protección del medio ambiente, así como su configuración dentro del ordenamiento español, tanto desde el punto de vista competencial como desde la perspectiva de su encaje constitucional. Asimismo, y como pretensión principal de este trabajo, una vez perimetrado el *status quo* de la fiscalidad atmosférica que impera en la comunidad internacional y en España, se desarrolla una proposición impositiva ambiental que grave las emisiones de dióxido de carbono en nuestro país.

PALABRAS CLAVE

Medio ambiente, cambio climático, fiscalidad medioambiental, impuesto medioambiental, gases de efecto invernadero, dióxido de carbono, protección del medio ambiente

ABSTRACT

Environmental taxation constitutes one of the most suitable instruments in order to protect the natural environment while promoting the development of a sustainable economy. Within it, taxation on greenhouse gas emissions, in particular on carbon dioxide emissions, stands out above the rest. Since its inception, and as a result of a lack of uniformity in climate and environmental approaches, the development of these figures has been very divergent depending on the jurisdiction. Spain itself, while noting previous attempts to tackle these types of emissions, gives good faith to this reality.

The purpose of this paper is to examine the positional advantage enjoyed by environmental taxes in the protection of the environment, as well as their configuration within the Spanish legal system, both from the jurisdictional point of view as well as from the perspective of their constitutional fit. Likewise, and as the main aim of this study, once the status quo of atmospheric taxation in the international community and in Spain has been determined, an environmental tax proposal is developed to tax carbon dioxide emissions in our country.

KEY WORDS

Environment, climate change, environmental taxation, environmental tax, greenhouse gases, carbon dioxide, environmental protection

ÍNDICE

RESUMEN	2
PALABRAS CLAVE	2
ABSTRACT	3
KEY WORDS	3
ABREVIATURAS	6
1. INTRODUCCIÓN	7
1.1. Justificación	7
1.2. Metodología y estructura	9
2. LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL	11
2.1. El impuesto medioambiental	11
2.2. Justificación del impuesto medioambiental sobre otros instrumentos	12
2.2.1. Ventajas	14
2.3. Marco normativo medioambiental en España y su conexión con el derecho comunitario	16
3. LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA	22
3.1. Reparto competencial entre el Estado y las CCAA	22
3.1.1. Marco normativo: Constitución, LOFCA y Ley de Haciendas Locales ... 22	
3.1.2. Reparto competencial de la tributación ambiental en España	24
3.2. Sometimiento del impuesto ambiental a los principios constitucionales del Derecho Tributario	29
4. LA FISCALIDAD DE LAS EMISIONES A LA ATMÓSFERA	35
4.1. Dónde nos encontramos	35
4.2. Sistema de Derechos de Emisión en la Unión Europea	37
4.3. Fiscalidad de las emisiones a la atmósfera en España	41
4.3.1. Situación en España a nivel estatal	42
4.3.2. Situación a nivel autonómico	45

5. EXPERIENCIAS INTERNACIONALES.....	47
5.1. Suecia	48
5.2. Francia	48
5.3. Reino Unido	50
6. PROPUESTA PARA ESPAÑA	52
6.1. ¿Por qué es necesaria y urgente su implementación en España?.....	52
6.2. “El Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono (CO₂)”.....	56
6.3. Consecuencias de su implementación	60
7. CONCLUSIÓN	62
8. BIBLIOGRAFÍA	63
8.1. Legislación	63
8.2. Jurisprudencia y resoluciones administrativas	64
8.3. Libros y artículos doctrinales	64
8.4. Informes y referencias de Internet	66

ABREVIATURAS

CC.AA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución española
CO ₂	Dióxido de carbono
GEI	Gases de efecto invernadero
GESTHA	Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda
GFEI	Gases fluorados de efecto invernadero
IGFEI	Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero
IPCC	Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático
LHL	Ley de Haciendas Locales
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PCA	Potencial de Calentamiento Atmosférico
RCDE UE	Régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea
TC	Tribunal Constitucional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Justificación

El 2 de diciembre de 2019 España acogía con gran orgullo la Conferencia de la ONU sobre el cambio climático (COP25). El objetivo era claro; las intenciones no tanto. Obtener un acuerdo que colocase en la misma senda, desde un punto de vista climático, al mayor número de países posibles para reformar el mercado del dióxido de carbono (CO₂) desembocó en un verdadero fracaso. Ni las contrastadas alarmas emitidas por el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC), ni la retahíla de discursos y actos liderados por la famosa adolescente Greta Thunberg fueron suficientes. El resultado, un emplazamiento para abordar la pendiente reforma del mercado del dióxido de carbono en la próxima cumbre de Glasgow (COP26) sin saber siquiera si será posible su celebración a consecuencia de la pandemia del llamado COVID-19. El castigo, algo más visual: el 9 de febrero de 2020 la Antártida alcanzó su récord histórico de temperatura (20,75 °C) desde que comenzase la recogida oficial de datos.

El objetivo propuesto en la Conferencia de París sobre el Clima (COP21) establecía limitar el aumento de temperatura en 2 °C desde niveles preindustriales, y promover, a su vez, esfuerzos adicionales para evitar que el calentamiento global no supere los 1,5 °C¹. Para lograr dicha marca la solución es tan sencilla como reducir, y en algún punto, si es posible, erradicar la emisión de Gases de Efecto Invernadero (GEI) a la atmósfera. Sin embargo, a pesar de las promesas, la falta de vinculación y de concreción en forma de medidas ha provocado que la gran mayoría de los 195 países partícipes en el Acuerdo de París no cumplan con los compromisos, y que quien los cumple lo haga con un claro déficit de ambición.

A pesar de esta situación, el Cambio Climático no espera, y las medidas son necesarias, ya sea para erradicar las consecuencias del mismo o, al menos, para aliviarlas. En este contexto, regulación y políticas fiscales han sido la tradicional respuesta por parte de los gobiernos para hacerlo frente. Sin embargo, la insuficiencia de las medidas, las imperfecciones legislativas y, especialmente, la carencia de incentivos dirigidos a la iniciativa privada ha contribuido a que la situación se agrave. Ejemplo de ello es nuestro

¹ Artículo 2 del Acuerdo de París

país, que según el Inventario Nacional de Emisiones a la Atmósfera elaborado por el SEI², en el año 2018 las emisiones de GEI han aumentado en un 15,5% desde el año 1990. Si bien es verdad, por primera vez nuestro país registra una caída de las emisiones sin tener como factor fundamental una época de crisis económica. Algo ciertamente relevante a estos efectos.

Continuar por esta senda es importante, pero también insuficiente. Las políticas fiscales de carácter ambiental tienen que jugar en España un papel mucho más importante y ambicioso. Una ambición que tiene que poner su foco en la emisión de los GEI. Por esta razón, el presente trabajo orienta su estudio en la viabilidad, dentro de la famosa “Reforma Fiscal Verde”, de incluir un tributo que fiscalice las emisiones de los GEI, y en concreto su focalización en la emisión del gas de mayor recurrencia en España: el dióxido de carbono (CO₂).

La necesidad de dicho tributo no solo tiene su razón de ser en el descenso de las emisiones que colaboran en el ascenso de la temperatura global, sino que también adquiere su relevancia desde el punto de vista recaudatorio. De acuerdo con el Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA)³, la creación de un impuesto supondría una recaudación de unos 10.000 millones posibilitando zanjar el déficit de 6.000 millones existente con el entorno de la Unión Europea y la zona euro, respecto a la recaudación de este impuesto o análogos.

Tabla 1: Comparativa de la presión fiscal medioambiental en España con respecto de nuestros socios de la UE y Eurozona

Evolución de la presión fiscal	2017
España	1.80%
Media ponderada UE-28	2.40%
Media ponderada Eurozona (19)	2.40%
Pérdidas de recaudación en España por la menor presión fiscal en comparación con la media UE-28 (millones de euros)	- 6,589.00 €
Pérdidas de recaudación en España por la menor presión fiscal en comparación con la media de la Eurozona (millones de euros)	- 6,260.00 €

Fuente: Elaboración propia a partir del Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda

² Sistema Español de Inventario de Emisiones

³ <http://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=637>

Ahora bien, su introducción no está exenta de dificultades, tanto desde el punto de vista jurídico, en cuanto a su encaje en el ordenamiento, como desde el punto de vista económico-pragmático, al suponer un nuevo tributo para muchas personas físicas y jurídicas. Ponderar todos los intereses en juego, teniendo en cuenta tanto el principio en materia ambiental de “quien contamina paga⁴”, como una incentivación de conductas que reduzcan la contaminación, tiene que ser el nuevo punto de partida para una futura reforma, efectiva, progresiva, y sobre todo, consecuente con el *status quo* que presenta el Estado español.

1.2. Metodología y estructura

Con ánimo de construir una efectiva comprensión de lo que se quiere plantear, el trabajo se dividirá en cinco capítulos y una conclusión final. El **primer capítulo** abordará el concepto de impuesto ambiental y sus ventajas como instrumento mejor posicionado para mitigar el impacto sobre el medio ambiente respecto de otros instrumentos regulatorios, además de enunciar las distintas conexiones normativas entre los marcos normativos comunitario y español en clave de Derecho medioambiental. Seguidamente, el **capítulo segundo**, a través de una metodología “*top-down*”, realizará un análisis de la normativa tributaria ambiental en España explicando la complejidad competencial existente entre el Estado español, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales en esta materia.

El **tercer y cuarto capítulo** permitirán al lector, respectivamente, conocer cuáles son las circunstancias más importantes que informan la fiscalidad atmosférica a nivel internacional, europeo y estatal (España), y examinar algunas de las experiencias internacionales más destacadas desde el punto de vista de la fiscalidad de las emisiones atmosféricas. Finalmente, el **capítulo quinto**, mediante un examen previo de las justificaciones que motivan su entrada, desarrollará una propuesta impositiva sobre las emisiones de CO₂ en España.

En definitiva, un análisis que partirá desde la concepción del tributo ambiental como arma para preservar el medio ambiente, y que finalizará con su plasmación práctica

⁴ Artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

en forma de una propuesta fiscal para gravar las emisiones de CO₂ que actualmente impiden tener un aire puro y libre de contaminación en España.

2. LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

Antes de entrar de lleno con la realidad circunstancial que nos acompaña en relación con imposición de los GEI, tanto nacional como en el Derecho Comparado, es menester abordar un paso previo, a mi juicio fundamental, que implica analizar el concepto genérico de impuesto ambiental para poder, ya en óptimas condiciones, llevar a cabo una propuesta convincente y realista, desde el punto de vista técnico-tributario, de una institución más específica como es un impuesto al dióxido de carbono.

2.1. El impuesto medioambiental

Definir el concepto de **impuesto ambiental** implica consecuentemente combinar los conceptos de “Medio ambiente”, “Contaminación”, y el de “Impuesto”. De acuerdo con el apartado 11 del artículo 17 del Reglamento de la Comisión Europea N.º 800/2008⁵ el impuesto medioambiental se define como: *“una exacción cuya base imponible específica se vincula, manifiestamente, a efectos negativos en el medio ambiente o destinada a gravar determinados bienes, servicios o actividades de forma que los costes medioambientales se incorporen a sus precios o de forma que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas con el medio ambiente”*. Por su parte, ya en el ámbito nacional, el Tribunal Constitucional (TC)⁶, al declarar inconstitucional el Impuesto balear sobre instalaciones que inciden sobre el medio ambiente, explica que el impuesto medioambiental tiene que focalizar su gravamen sobre actividades nocivas para el medio ambiente, que ayuden de forma explícita a lograr un *“efecto disuasorio o estimulante en la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad”*.

El examen conjunto de ambas definiciones permite identificar los elementos comunes que tiene el impuesto medioambiental. Por un lado, internalizar los distintos comportamientos perjudiciales para el medio ambiente, es decir, **mitigar las llamadas externalidades negativas del mercado**, que pueden ser perfectamente entendidas como sinónimo de capacidad económica (objetivo recaudatorio), a pesar de la dificultad de su cuantificación. Y de otro lado, provocar en el sujeto pasivo un **incentivo para dejar de contaminar** (protección al medio ambiente), asumiendo, pues, el fenómeno de la

⁵ Reglamento (CE) n.º 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado

⁶ STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5

extrafiscalidad⁷ del tributo ambiental como un elemento primordial del mismo. La ponderación de uno y otro elemento será esencial en el diseño del mismo e indicativo de si el objetivo del impuesto es, además de proteger el medio ambiente, una herramienta para obtener ingresos de forma directa e inmediata o de si por lo contrario, el objetivo no es tanto recaudar como la protección del medio ambiente⁸. Téngase en cuenta, respecto de esta última, que en el medio-largo plazo, la mayor protección del medio ambiente que se haga supondrá, para la Administración, un ahorro de costes a asumir en un futuro. En cualquier caso, no podemos pasar por alto que el fin extrafiscal en muchas ocasiones genera una tensión en la estructura interna del tributo⁹, la cual debe en todo caso situarse en connivencia con el principio de capacidad económica que recoge nuestro texto fundamental para su válida admisión en el ordenamiento.

Ahora bien, y desde una perspectiva más pragmática, la inactividad y falta de actuación desde las instituciones pertinentes puede llegar a provocar que, en un determinado momento, la libertad de preponderancia entre uno u otro aspecto -respeto al principio de capacidad económica y fin extrafiscal del tributo- desaparezca en favor del segundo, como consecuencia de que la acentuada emergencia climática obligue a ello.

2.2. Justificación del impuesto medioambiental sobre otros instrumentos

La introducción de impuestos ambientales como medida para contrarrestar la acción humana sobre el medio ambiente no es ni mucho menos nueva. En palabras de TULLIO ROSEMBUJ, catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona, estos forman parte del grupo de los llamados “instrumentos económicos” dirigidos a paliar o absorber el coste del daño ambiental, junto con muchos otros como las subvenciones o los derechos de emisión comercializables (*incentives-based*). Por el contrario, de forma distinta, aunque complementaria, la tutela ambiental se logra también a través del control administrativo y la sanción pertinente (*command-and-control*)¹⁰. Por eso, para un correcto ensamblaje, la premisa principal que debe enarbolar el presente

⁷ Recogido en el artículo 2 de la Ley General Tributaria y legitimado en varias sentencias por el TC (SSTC 37/1987 o 179/2006, entre otras)

⁸ Cfr., BLANCO MARTÍN, J.J., MAURENZA, GARCÍA, M. y ORTIZ, CALLE, E., “El contexto de la fiscalidad ambiental en España” en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2018, pp. 67-73.

⁹ Cfr., VARONA ALABERN, J.E., *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 12 [non vidi, citado por BLANCO MARTÍN, J. et al., “El contexto...”, cit., p. 68]

¹⁰ Cfr., ROSEMBUJ, T., *El impuesto ambiental*, El Fisco, Barcelona, 2009, p. 15.

documento es **que la imposición ambiental no es la única solución a los problemas medioambientales**. Su mayor o menor éxito dependerá en buena medida de que exista un acompañamiento en forma de regulación que desemboque en una política ambiental integral, sistemática, multidisciplinar y transversal, sin perjuicio de una respuesta propia del derecho, en su caso de la rama tributaria, que de verdad aborde el problema¹¹.

Si bien, y como antesala a un posterior apartado donde se examine el encaje jurídico de tal figura, en este contexto, es preciso -por lógica económica- encontrar un correcto balance entre el interés particular de la empresa o particular que por norma va a conllevar algún acto contaminante y el interés, de todos, de preservar y proteger el medio ambiente. Un balance, que, por suerte si encuentra su sitio en el tributo, en cuanto a *“instrumento que permite nutrir de recursos el sostenimiento de los gastos públicos (función recaudatoria), pero, que además, se encuentra integrado en el resto del ordenamiento, bajo el paraguas de los valores constitucionales, y que en consecuencia, sirve al cumplimiento de los fines protegidos por la Constitución¹²”*.

Sin embargo, la introducción del impuesto medioambiental nunca está exenta de dificultades. Aun existiendo una, más teórica que práctica, visión positiva de ellos como arma para reducir y disminuir las agresiones al medio ambiente, es imposible negar el fuerte estigma confiscatorio que acompaña al tributo desde muchas de las esferas de la sociedad. Por esta razón, se antoja esencial explicar y argumentar porque esta modalidad impositiva, no solo es necesaria para proteger al medio ambiente, sino que también conlleva aspectos positivos para el sujeto pasivo, los cuales no son tan sencillos de ver en un primer momento. En aras de ese objetivo, a continuación se llevará a cabo un breve análisis de las ventajas que pueden entrañar la introducción de imposición medioambiental. Muchas de ellas fueron ya avanzadas por la OCDE en el capítulo 5 de

¹¹Cfr., COBOS GÓMEZ, J. M., “Fiscalidad ambiental en España: ¿realidad o quimera?, *Estrategia Financiera*, n.º 309, octubre de 2013, p. 71 [non vidi, citado por FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “Una perspectiva medioambiental del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero” en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (directora), *Tendencias y retos del Derechos Financiero Tributario (3ª parte)*, Instituto de Estudios Fiscales, VI Encuentro e Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 2018, pp. 107-108]

¹²JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas” en *Impuestos*, nº1, p. 86 [non vidi, citado por COBOS GÓMEZ, M. J., “El futuro de la tributación sobre las emisiones atmosféricas de origen industrial en un contextos de reforma fiscal” en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (directora), *Tendencias...*, cit., p. 95]

su obra por antonomasia en la materia dirigida a los entes legislativos: *Taxation, Innovation and Environment*.

2.2.1. Ventajas

1. La imposición ambiental es un instrumento adecuado para mitigar el impacto ambiental que deja la actividad económica. “Permite internalizar total o parcialmente los costes medioambientales, que de lo contrario, persistirían como externalidades negativas¹³”. En términos más económicos, entiéndase externalidad negativa como la “divergencia entre el precio de un bien o servicio y el verdadero coste social¹⁴”. Es decir, es la diferencia entre lo que se paga por el producto y lo que cuesta, teniendo como origen la propia operativa, errónea, del mercado. Poder solucionarlo entronca perfectamente con una intervención pública en forma de imposición ambiental que implica la incorporación de ese coste infligido al medio ambiente en el precio de los productos. Por su parte, desde una perspectiva más social, además provocará con seguridad que el impacto ambiental se acote desde una perspectiva mucho más realista, en la que de verdad se tenga en cuenta el impacto medio ambiente a la hora de tomar decisiones. En resumen, la aplicación de un impuesto ambiental, tras un adecuado diseño, vendría a ser la forma más realista de hacer efectivo el principio de “quien contamina paga”.
2. La institución fiscal opera en este ámbito con más eficacia que otros instrumentos normativos de arquitectura mandato-control-sanción, o de base puramente incentivadora. Por un lado, el mecanismo tributario permite abordar un espectro mucho más amplio que los otros mecanismos regulatorios, los cuales normalmente se centran en aspectos más puntuales de un determinado sector, ya sea vía sanciones o ayudas. Por otro lado, instituciones normativas distintas de las tributarias, llegado un momento dado, entorpecerían la reducción de impacto ambiental. En cuanto al desarrollo de nuevas tecnología provea de suficientes recursos como para satisfacer el umbral normativo, los operadores económicos perderán cualquier incentivo (económico) para seguir en la senda de reducción del impacto ambiental¹⁵. Solo

¹³ GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, P., “Orientaciones generales de organizaciones internacionales (OCDE, FMI, UE)” en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Reflexiones...*, cit., p. 41.

¹⁴ ROSEMBUJ, T., *El impuesto...*, cit., p. 18.

¹⁵ Cfr., GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, P., “Orientaciones generales...”, pp. 42-43.

aquellos operadores que comprendan de forma intrínseca una operativa amistosa con el medio ambiente serán los que perpetúen en esa dirección. De esta forma, la imposición ambiental enarbola una flexibilidad y resiliencia al entorno cambiante que otros instrumentos no tienen.

3. Resultado de la anterior ventaja, optar por una imposición ambiental en vez de por normativa basada en la sanción o en el incentivo permite a empresas y usuarios reducir su impacto ambiental a través de la vía menos costosa que ellos consideren. Esta ventaja es especialmente relevante por el momento que vivimos. La emergencia obliga a realizar cambios, pero estos tienen que ser consecuentes con la realidad para lograr resultados satisfactorios. En opinión del que escribe, una política de ayudas públicas para fomentar actividades menos contaminadoras es beneficioso pero tiene el problema de que en muchos casos, desde el punto de vista empresarial, no se ha seguido una transición de modernización que permita maximizar esas ayudas. En cambio, la actividad impositiva logra que el sujeto pasivo, al mismo tiempo que sigue con su actividad económica, tenga la suficiente flexibilidad como para emprender una serie de cambios paulatinos, de forma que, llegado un determinado momento, esas ayudas sí que tengan una virtualidad para quien las recibe. Todo ello nos lleva a la premisa de la que partíamos: una política fiscal ambiental requiere de una regulación complementaria de acompañamiento, y viceversa.
4. Es probablemente la ventaja más visual. Mientras que una imposición ambiental supone elevar la recaudación que se hace cada año, otros mecanismos regulatorios brillarían por la ausencia de ingresos, al menos de forma recurrente¹⁶. En este punto el caso de España es especialmente atractivo pues parte de esa recaudación podría dirigirse a ayudar a las sostenibilidad de las pensiones o incluso valorar su reinversión en investigación y desarrollo orientada a esa transición ecológica.
5. La última ventaja que a mi juicio otorga la aplicación de impuestos ambientales, incluso en comparación con años anteriores, es la de la opinión pública y su aceptación. Si bien es verdad que la imposición de un nuevo gravamen no es del gusto

¹⁶ Cfr., FARID, M., KEEN, M., PAPAIOANNOU, M., PARRY, I., PATTILLO, CT., TERMARTIROSYAN, and OTHER IMF STAFF., *After Paris: Fiscal, Macroeconomic and Financial Implications of Climate Change*, International Monetary Fund, 2016, p. 15.

de nadie, el hecho de que su orientación tenga un trasfondo distinto del de nutrir las arcas de la Administración es muy relevante. A modo ejemplificativo, en España, según el Real Instituto Elcano, más de la mitad de la población entiende que el cambio climático es la mayor amenaza a la que se enfrenta el mundo, y que estaría dispuesto a pagar más en su impuesto de circulación en aras de mitigar el cambio climático. Por su parte, desde el punto de vista corporativo, prácticamente todas las compañías están incorporando, aunque con diferentes alcances, la medida de preservación del medio ambiente dentro de sus planes estratégicos de futuro. Esto es muy relevante a efectos del daño que puede implicar la imposición de impuestos ambientales a la competitividad empresarial de un país. Si por la implementación de un impuesto de estas características, una corporación decide trasladar su proceso productivo a otra jurisdicción que no contenga un impuesto idéntico, o al menos análogo (en términos materiales y de recaudación), quedará marcada por esa actuación tendente a evitar una fiscalización en sentido recaudatorio, y lo que es más preocupante a esos efectos: perderá toda credibilidad hacia cualquier tercero afectado por ella¹⁷, tanto si la compañía tiene ya en cuenta la variable de reducir el impacto en el medio ambiente porque caerá en una total contradicción, como si aún no la ha considerado, puesto en el medio-largo plazo, es algo que toda compañía se va a ver obligada a realizar para su supervivencia. Por poner un ejemplo más visual y práctico, considérese el comunicado de prensa lanzado por Repsol, el pasado 2 de diciembre en el que aseguraba su compromiso de alcanzar cero emisiones netas en el año 2050¹⁸. Será en casos como el de Repsol -una de las diez empresas que más contribuyen al calentamiento global en España- en los que el impuesto ambiental tendrá gran parte de su razón de ser.

2.3. Marco normativo medioambiental en España y su conexión con el derecho comunitario

A nivel europeo el interés por el cuidado del medio ambiente siempre ha sido una cuestión relevante. Desde un principio, aunque quizá con más regusto teórico que práctico, la defensa y sostenibilidad del medio ambiente ha estado encima de la mesa. Dejando atrás los tratados originarios de las Comunidades Europeas, es posible encontrar

¹⁷ Lo que se conoce con el término “*shareholders*”

¹⁸ https://www.repsol.com/imagenes/global/es/NP02122019_cambio_climatico_tcm13-170651.pdf

una ejemplificación práctica en el artículo 3.3 del TUE¹⁹: "*La Unión Europea [...] obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en [...] en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente*". La gran diferencia con su antecedente, el artículo 2 del mismo Tratado, estriba en la concepción del medio ambiente como objetivo vertebrador la actividad de la Unión²⁰. Su plasmación funcional viene de la mano del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), que además de designar la protección del medio ambiente como materia compartida entre la Unión y los Estados Miembros²¹, recoge en su Título XX, el articulado referente a la política de medio ambiente (artículos 191 a 193). De entre ellos, es el artículo 191 apartado 2º el que formula los principios inspiradores de la política medioambiental europea, -cautela, acción preventiva, corrección y quien contamina paga- destacando, por encima del resto, y por desgracia, el último de ellos. El hecho de que destaque puede tener un análisis desde ángulos muy distintos. O puede ser entendido como expresión máxima de justicia, al imponer sobre quien inflige un daño al medio ambiente un coste, y que tiene su máxima expresión en la Directiva 2004/35/CE sobre la responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales. O, a *sensu contrario*, puede ser comprendido como una licencia para contaminar a cambio de un precio. Independientemente de su comprensión en una u otra dirección lo que es claro es que, la actual situación de emergencia, implica la necesidad de tarde o temprano añadir a dicho principio y de forma expresa el término "y repara" como, a decir, verdad, sí que incluye nuestra Constitución, pero sobre todo de equiparar en un mismo nivel la importancia del principio de corrección al de quien contamina paga. Nótese, en este sentido, que a pesar de la existencia de un principio de corrección comunitario para rectificar los daños causados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y que es incorporado en el citado artículo 191 TFUE, la importancia que se le ha dado es mucho menor. De hecho, así lo enuncia su plasmación más práctica en el artículo 1 de la Directiva 2004/35/CE expresando que el marco de responsabilidad medioambiental está basado preferentemente en el principio de quien contamina paga, y en menor medida en los de acción preventiva o corrección.

¹⁹ Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 firmado en Maastricht y reformado por el Tratado de Lisboa de 2007

²⁰ Tomando prestada la expresión de SÁNCHEZ SÁNCHEZ, V. M., *La protección del medio ambiente en la Unión Europea*, Universidad Oberta de Cataluña, 2014, p. 15.

²¹ Artículo 4.2 e) TFUE

Junto a estos principios, el artículo 191.2 del TFUE recoge otros, los cuales han sido atropellados de forma drástica en varias ocasiones, como los de cautela o acción preventiva. Para mejor ejemplificación piénsese en la Directiva 2019/904, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. En su considerando (5º) explica como dentro de la UE, aproximadamente el 85% de la basura marina es residuo plástico. Bien, gustaría, saber cómo, si, según el citado artículo 191.2 del TFUE, la política de la UE relativa al medio ambiente tiene que basarse en el principio de cautela y acción preventiva, es posible llegar a un resultado tal como el expuesto. La conclusión práctica de ello es que la política ambiental de la UE, a pesar de estar guiada en la teoría por ciertos principios, en la práctica careció y carece de una perspectiva de cautela o anticipación que permita, en último término, evitar acudir en lo máximo posible al principio de corrección o al de quien contamina paga.

La última instancia a nivel comunitario que nos interesa abordar es la Directiva comunitaria por la que se reestructuró el mercado energético introduciendo, por primera vez, una armonización desde el punto de vista de la fiscalidad energética²². La expectativa generada por la propuesta del Consejo en el año 1992 -creación de un impuesto sobre el CO₂ y el consumo eléctrico- padeció de un resultado menos alentador. Se estableció un pacto de mínimos por el cual se gravan en todos los Estados Miembros una serie de productos energéticos, con la salvaguarda para cada Estado de introducir tipos diferenciados, pero que limitaban el alcance de la armonización querida. Al final, la cuestionable finalidad medioambiental que ya traía consigo la Directiva quedó ensombrecida por el verdadero fin de la misma: mejorar el funcionamiento del mercado interior en términos de competencia²³.

La Directiva entra en nuestro país a través de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante LIEE), de 27 de noviembre cuyo resultado en materia de fiscalidad medioambiental es la existencia de un Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte, así como, los Impuestos Especiales sobre sendos productos energéticos, Carbón y

²² Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003

²³ Cfr., BASTIDA PEYDRO, M. y BORDÓN VALIENTE, J., “Fiscalidad a la energía y a los productos energéticos” en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Reflexiones...*, cit., pp. 126-128

Electricidad. De forma breve, hay que señalar que todos ellos siguen el mismo patrón contenido de la Directiva de establecer tipos mínimos pero caracterizándose en esencia, “*por su carácter monofásico*²⁴, *por gravar únicamente el consumo de determinados bienes, y por ostentar una doble finalidad -fiscal y parafiscal-, al gravar productos generadores de costes sociales*²⁵”. Fuera de la mencionada Ley, y también en relación con la tributación energética son reseñables los impuestos contenidos en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. De ellos son destacar, el Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica, y los impuestos que gravan la energía nuclear, a saber, el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica, y el Impuesto sobre el almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas. Estos últimos desprenden notoria actualidad, pues el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en Sentencia de 7 de noviembre de 2019, ratificó su legalidad conforme al artículo 3, apartado 2 de la Directiva 2009/72/CE sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, al determinar que la mencionada Directiva *no constituye una medida relativa a la aproximación de disposiciones fiscales de los Estados miembros [...] y que por tanto, no se puede oponer a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales*²⁶, referida precisamente, a una imposición fiscal de tipo medioambiental.

A nivel constitucional la habilitación que precede a cualquier legislación, independientemente del órgano del que nazca, se encuentra en el **artículo 45 de nuestro texto fundamental**. Dicho precepto, en su primer párrafo, reconoce de igual forma el derecho a disfrutar de un medio ambiente *adecuado* como de conservarlo. Pues bien, muy a pesar nuestro, la línea que seguimos dista mucho de lo exigido. Ni ahora lo conservamos, ni en unos años será un medio ambiente adecuado susceptible de disfrute. Por su parte, el segundo apartado, además del mandato legal de conservación racional del medio ambiente atribuido a los poderes públicos, reconoce la posibilidad de confrontación del medio ambiente con otros derechos constitucionalmente reconocidos,

²⁴ El impuesto solo grava una de las fases del proceso de producción y distribución del producto en cuestión

²⁵ Cit., RENIEBLAS DORADO, P., “Definiciones relevantes y consideraciones generales a efectos del estudio”, en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Reflexiones...*, cit., p. 23

²⁶ STJUE (Sala Quinta), de 7 de noviembre de 2019, caso varios contra varios, C-80/18, C-81/18, C-82/18, C83/18, EU:C:2019:934, apartados 55 a 57

aunque no por ello, se puede afirmar *per se* una superioridad jerárquica de estos en detrimento de otros principios e intereses generales²⁷. Indudable es esto último a los ojos de un medio ambiente sano y fuerte, como se podía tener en el momento del nacimiento de nuestra Constitución. Dudas surgen en su análisis cuando se escriben estas palabras, pues es obvio que quizá, en no mucho tiempo, la emergencia, precisamente por una falta de consideración de este apartado segundo, obligue a dar una primacía al derecho al medio ambiente sobre otros derechos.

Como cierre, el artículo 45 CE, incorpora el principio de quien contamina paga, pero matizado. En su formulación incluye, no solo un castigo por ese impacto sobre el medio ambiente, sino también la expresa referencia a una reparación del daño causado²⁸. Esto tiene, desde mi punto de vista, una gran virtualidad, y es que, en efecto, dañar el medio ambiente lleva consigo unas consecuencias que van más allá del daño en sí mismo, y que se reflejan de forma palmaria en la necesidad de un tiempo para revertir ese daño y volver a su estado original. Efectivamente, es este *interim* la prueba definitiva de que nuestro medio ambiente no solo necesita de quien contamine pague, sino de que quien contamine también repare.

Para finalizar este apartado, parece de importancia reseñar su consideración dentro de la CE como un principio rector y no como un derecho fundamental, lo cual, como bien asumen diversos autores, no escuda a buscar alternativas propias de técnica legislativa que alcancen esa tutela judicial²⁹. Pues bien, esta es la tesitura que, en opinión del que escribe, se debería seguir. Aunque no se trata de un derecho fundamental de los enunciados en el Título I de la CE, lo cual es sensato por la dificultad que entraña individualizar algo tan colectivo como es el medio ambiente, sí que, por la circunstancia en la que nos encontramos, al menos debería de informar la gran mayoría de actuaciones de los poderes públicos, ostentando un peso mucho mayor que el que ha venido teniendo,

²⁷ Cfr., PÉREZ SOLA, N., “El derecho-deber de protección del medio ambiente”, *Revista de Derecho Político*, N.º 100, septiembre-diciembre 2017, pp. 955-956.

²⁸ Cfr., RENIEBLAS DORADO, P., “Definiciones relevantes y consideraciones generales a efectos del estudio”, en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Reflexiones...*, cit., p. 21.

²⁹ Cfr., RUIZ-RICO, G., “El derecho constitucional al medio ambiente”, Tirant monografías, Valencia 2000., p. 88. [non vidi, citado por PÉREZ SOLA, N., “El derecho-deber...”, cit., p. 956]

y convirtiendo la “*línea de separación que distancia los principios rectores de los genuinos derechos fundamentales de nuestra constitución en una mucho más tenue*”³⁰”.

³⁰ Cit., CASCAJO CASTRO, J. L., “Derechos Sociales”, en *Derechos Sociales y Principios Rectores, Actas del IX Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España*, CASCAJO CASTRO, J. L., TEROL BECERRA, M., DOMÍNGUEZ VILA, A., NAVARRO MARCHANTE, V. (Coord.) Valencia, 2012, Tirant lo Blanch. cit., p. 25 [non vidi, citado por *Ibidem*, p. 958]

3. LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA

3.1. Reparto competencial entre el Estado y las CCAA

Analizar la tributación ambiental, desde una perspectiva competencial propia de los tres niveles del poder territorial español -estatal, autonómico y local-, requiere de una primera, aunque breve, aproximación del contorno jurídico que marca las reglas de del juego en el ámbito fiscal *strictu sensu*. Unas primeras reseñas que ayudarán en aras de una mejor comprensión del reparto competencial que informa, actualmente, la tributación ambiental en nuestro país.

3.1.1. Marco normativo: Constitución, LOFCA y Ley de Haciendas Locales

De acuerdo con lo previsto en la Constitución de 1978, cada uno de los niveles territoriales existentes en España cuenta con su respectiva Hacienda, pero matizada en distintos poderes competenciales, los cuales, normalmente adolecen de una correcta coordinación entre ellos. Concebir cada uno de estos tres ámbitos competenciales como compartimentos estancos es errar en la consideración del mandato constitucional³¹. Es, en efecto, esa actuación coordinada en materia impositiva, lo querido por nuestra Constitución. Sin embargo, la realidad dista vista bastante. La operativa legislativa, en general, resulta en un marco tributario ambiental cargado de una infinidad de figuras tributarias (a distinto nivel competencial), que se hacinan de forma sistemática en nuestro ordenamiento, y que suelen padecer de una falta de justificación adecuada³².

Como es bien sabido, el análisis de la materia hacendística en España nace en la norma fundamental, y más en concreto, en la comúnmente conocida como Constitución financiera. Dividida en dos bloques diferenciados – parte dogmática y reparto competencial –, es la que determina las cuestiones más básicas, y a la vez más importantes, relativas a los ingresos y gastos públicos. La segunda parte, de nuestro interés en este apartado, está formada por el Título VII, propio de la Economía y Hacienda, y el Título VIII, referido a la organización territorial y competencial del Estado. Siendo un bloque de claro carácter funcional y organizativo, no es posible en ningún caso determinar una posible desconexión de la parte dogmática, y en especial, del artículo 31 CE,

³¹ Cfr., BLANCO MARTÍN, J. et al., “El contexto...”, cit., p. 63.

³² Cfr., *Idem*.

enunciador de los principios que debe regir en nuestro Derecho Tributario³³. Del primero de los Títulos es de reseñar, a nuestros efectos, el artículo 133 CE, que contextualiza la potestad tributaria y jerarquiza esta, otorgando, de forma exclusiva la potestad originaria de establecer impuestos al Estado. Por su parte, además de los principios informadores del Estado descentralizado -autonomía, solidaridad y coordinación- los artículos 156 y 157 CE del Título VIII, dotan a las Comunidades Autónomas (CC.AA), por un lado, de autonomía financiera para el ejercicio de sus competencias materiales atribuidas *ex lege*, y por otro lado, de una serie de recursos económicos orientados a sostener las arcas autonómicas.

En un segundo escalón normativo nos encontramos con la consecuencia del mandato constitucional del artículo 157.3 CE para “bajar a la tierra” toda esa ordenación entre administración estatal y autonómica, la cual se produce con la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), que a su vez fue reformada, previa aprobación del Consejo de Política Fiscal y financiera de las CC.AA en el año 2009, por la Ley Orgánica 3/2009, de modificaciones de la LOFCA y por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las CC.AA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (LSFCA).

Continuando con el descenso aparecen las Corporaciones Locales, cuyo sistema de financiación se rige por la Ley de Haciendas Locales³⁴ (LHL). De aplicación en todo el territorio nacional, vía artículo 149.1.18º CE, la LHL tiene por objeto principal la consagración de los principios constitucionales de autonomía financiera, expresado *supra*, y el de suficiencia financiera³⁵. Ambos dos, abordados en diversas ocasiones por el Tribunal Constitucional, se traducen en la supresión de la tutela financiera del Estado sobre las Corporaciones Locales, y más concretamente, en una de suerte de dotación de protagonismo a estas en la obtención de ingresos y de capacidad de decisión sobre el destino de esos fondos³⁶.

³³ Cfr., *Ibidem*, p. 64.

³⁴ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales

³⁵ Cfr., BLANCO MARTÍN, J. et al., “El contexto...”, cit., p. 66.

³⁶ STC 48/2004, de 25 de marzo, FJ 10 y STC 31/2010, de 16 de julio de 2010, FJ 139

3.1.2. Reparto competencial de la tributación ambiental en España

Siguiendo el mismo esquema competencial expuesto en el anterior apartado, se aborda el *status quo* que presenta la tributación ambiental en España con los matices inherentes a cada uno de los distintos niveles territoriales, tanto puramente de calado fiscal, como propios del Derecho medioambiental.

a) Estado

Comenzando por las competencias estatales, es necesario recordar aquí, primero, la potestad originaria para establecer impuestos, previa aprobación de Ley, que el artículo 133.1 CE dota al Estado. Segundo, la competencia de ordenación sobre la Hacienda general y la Deuda del Estado, que también tiene atribuido (art. 149.1.14º CE). Y tercero, el mandato constitucional de aprobación de una Ley Orgánica para coordinar el ejercicio de las competencias financieras atribuidas a las CC.AA, y cuyo resultado fue la LOFCA. Son más claras y reflexivas las palabras del TC circunscribiendo esta cuestión: *el Estado es competente para regular no solo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las CC.AA respecto de las del propio Estado*³⁷. Sabiendo esto, debe dejarse claro la distinción de por un lado, Estado como titular de una serie de tributos que han pasado el filtro de las Cortes Generales, y de otro lado, Estado coordinador del sistema tributario en su conjunto, valiéndose de los instrumentos legislativos creados al efecto, la LOFCA y la LHL, antes mencionadas³⁸.

Respecto de la primera de las atribuciones -configuración de un sistema tributario propio-, al tener el Estado competencia para crear sus propios tributos, también la tiene para crear tributos ambientales, o en su defecto, acomodar los ya existentes hacia una orientación mucho más ecológica³⁹. Conociendo de esta posibilidad, y tomando en consideración el caos legislativo que suele predominar en esta materia, parecen más que probables dos situaciones. Que se cree un nuevo impuesto medioambiental, distinto, que no tenga precedente y que no necesite más que la aprobación en Cortes Generales. O, que muchas de las creaciones tributarias en materia medioambiental que se realicen en un futuro necesiten de ese “acomodo” de otras figuras tributarias para proceder a su encaje,

³⁷ STC 72/2003, de 10 de abril, FJ 5 y STC 31/2010 FJ 130

³⁸ Cfr., BLANCO MARTÍN, J. et al., “El contexto...”, cit., p. 74.

³⁹ Cfr., *Idem*.

y así, evitar caer en una más que posible situación de doble imposición⁴⁰. Ejemplo de lo anterior, muy relevante para el propósito de este trabajo, es la Ley 16/2013, de 29 de octubre, que establece determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, y por la que se aprueba el Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero (IGFEI). Cualquiera puede advertir rápidamente que la introducción de un potencial impuesto que grave las emisiones de CO₂ a la atmósfera necesitará de un previo examen, para determinar si no es necesario cambiar nada del IGFEI, o si por el contrario, es preciso adoptarlo para permitir la introducción de ese nuevo impuesto, por una posible causa de incompatibilidad entre el anterior, y el IGFEI.

b) Comunidades Autónomas

Si rebasamos la competencia impositiva estrictamente estatal nos encontramos con las CC.AA y una esencial referencia al mandato constitucional asignado a la LOFCA (art. 157.3 CE). Una interpretación omnicomprendensiva del mandato lleva a la conclusión de que el Estado tiene atribuido la competencia para configurar el esquema de distribución de competencias financieras y tributarias entre el mismo Estado y las CC.AA⁴¹. Parte de ese esquema incluye la competencia de las CC.AA de establecer tributos propios, la cual no está exenta de bastante crítica, principalmente por haber demostrado en el tiempo, ser una muestra de inacabable litigiosidad, inseguridad jurídica y caos legislativo. Entre otras cosas, el origen de esta situación se sustancia en una falta de coordinación entre el Estado y las CC.AA, en una constante por parte de los distintos Gobiernos de impugnar cualquier oportunidad que tienen las CC.AA de sacar partido a su reducto fiscal propio, y en una extralimitación de esa capacidad normativa que es otorgada por nuestra Constitución a las CC.AA, y que tiene como prueba viva la imposición autonómica ambiental. La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario del año 2014⁴², en referencia a esa problemática sobre la imposición ambiental autonómica, es contundente al reflejar dos situaciones muy usuales en la práctica. De un lado, la proliferación de impuestos autonómicos, que, con carácter supuestamente ambiental carecen de todo planteamiento y justificación en ese sentido. De otro lado, y especialmente relevante en

⁴⁰ Téngase en cuenta que no hay declaración expresa de prohibición la doble imposición a nivel estatal; sí que la hay para las CC.AA respecto de los impuestos gravados por el Estado o las Haciendas Locales

⁴¹ Cfr., BLANCO MARTÍN, J. et al., “El contexto...”, cit., p. 81.

⁴² Vid., *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, Secretaría de Estado de Hacienda, 2014, propuestas 96 a 98 y p.418.

este ámbito, una de las claves que debe guiar la imposición ambiental, y que por desgracia se obvia en demasía. El factor de la territorialización de los impuestos medioambientales. Muy de acuerdo con la Comisión, la principal dificultad que estriba para la territorialización de estos impuestos es que no siempre se pueden corregir las externalidades negativas a través de un impuesto “regional” cuando precisamente esas externalidades negativas exceden ese ámbito regional. No es posible alcanzar de forma efectiva finalidades ambientales de repercusión global como las emisiones de dióxido de carbono con a nivel regional. Es este sentido, muchos de los problemas ambientales que responden a esa caracterización necesitan de ser batallados desde instancias más elevadas, como la estatal, aunque esta no sea ni siquiera suficiente. Visto lo anterior, parece más que obvio la necesidad de una mayor coordinación entre el Gobierno Central y los autonómicos, y así, conseguir una reducción de la litigiosidad generada.

Independientemente de lo anterior, es cuestión de este epígrafe explicar la cuestión competencial de las CC.AA para establecer tributos propios de carácter medioambiental. Para ello, igual que es indispensable mentar la competencia atribuida a las CC.AA de establecer sus propias figuras impositivas, también lo es traer aquí la vinculación que la Constitución decreta de la autonomía financiera de las CC.AA al desarrollo y ejecución de sus competencias (art. 156.1 CE). Es importe preavisar de ello pues es lo que permite el nacimiento de la **teoría de la doble competencia** como requisito que deben ostentar las CC.AA para poder establecer tributos de orden extrafiscal: competencia tributaria para crear impuestos y competencia material sobre la que el tributo despliega sus efectos. De esta forma, en materia ambiental, una CC.AA no puede establecer tributos propios que tengan un sentido ordenador -impuestos medioambientales- si no tiene, además de la competencia legislativa fiscal propia, competencia sobre el medio ambiente.

El reparto competencial en materia de medio ambiente se caracteriza por la atribución al Estado de la legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las CC.AA de establecer normas adicionales de protección, y de su competencia para legislar sobre las materias de montes, aprovechamientos forestales y vías pecuniarias (art. 149.1.23º CE). El Tribunal Constitucional, en vista de un mejor entendimiento, ha explicado en varias ocasiones que la normativa estatal protección de medio ambiente tiene que ser entendida como una suerte de mínimo a partir del cual las CC.AA pueden legislar, siempre y cuando “*se respete y acomode en sus*

*dimensiones normativas y ejecutivas a las bases que el Estado tenga establecidas*⁴³”. Aun así, lo anterior no obsta para que la normativa de las CC.AA sea más severa o exigente, pues de hecho, el Tribunal Constitucional en distintas sentencias ha venido a declarar la inconstitucionalidad de normas sancionadoras menos exigentes que las estatales⁴⁴.

De forma complementaria a lo anterior, el artículo 148.1.9º CE deja en manos de las CCAA la gestión de protección del medio ambiente, es decir, poder ejecutar y aplicar de forma práctica la legislación básica establecida por el estado *ex* artículo 149.1.23º o, su propia normativa de protección ambiental, ya sea de desarrollo a la estatal o de complemento⁴⁵. En suma, el contorno normativo explicado provoca que las CC.AA tengan un rol, más que notorio, en lo relativo a gestión y ejecución medioambiental, mientras que en el ámbito de creación legislativa es el Estado quien marca las reglas de juego básicas, sin perjuicio de las normas de desarrollo o complemento que sean creadas por las CC.AA⁴⁶. Esto, aplicado a la tributación ambiental autonómica, implica que el establecimiento de tributos medioambientales propios de las CC.AA sea, al mismo tiempo, un ejercicio de sus competencias en materia de protección del medio ambiente, y que por tanto, no puedan contradecir, en ningún caso, la legislación básica ambiental implantada por el Estado.

Para finalizar la instancia autonómica haremos una breve referencia a uno de los límites normativos que más problemas ha causado. El artículo 6, apartados 2 y 3 de la LOFCA recoge la prohibición de doble imposición respecto de los tributos propios de las CC.AA con respecto a los hechos impositivos ya gravados, tanto por el Estado como por los Entes locales. Así, estos límites provocan que la competencia autonómica de establecimiento de tributos *ex novo* no se despliegue en términos absolutos, sino sujeta a los límites de la LOFCA⁴⁷ *Per se*, este límite genera, en los tributos no extrafiscales, un examen previo del panorama impositivo para verificar si su entrada en el ordenamiento es válida o no. Sin embargo, en los tributos medioambientales, por su marcado carácter extrafiscal, la comparativa impositiva para determinar si existe o no duplicidad de hechos impositivos es bastante más ardua. En auxilio de ello, el TC⁴⁸ considera que el examen ha

⁴³ STC 331/2005, de 15 de diciembre, FJ 5

⁴⁴ STC 196/1996 y 16/1997

⁴⁵ Cfr., BLANCO MARTÍN, J. et al., “El contexto...”, cit., p. 81.

⁴⁶ *Ibidem*, cit., pp. 81-82

⁴⁷ STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4

⁴⁸ STC 210/2012, de 13 de diciembre de 2012, FJ

de ser realizado de manera pormenorizada, abordando todos los elementos del tributo, y haciendo hincapié en los hechos imponibles, pero sobre todo, y he aquí donde estriba la mayor dificultad, en el fin extrafiscal que debe informar el hecho imponible de cualquier tributo medioambiental. Es tal la importancia que se le da a la extrafiscalidad que como dice la STC 289/2000, de 30 de noviembre en su fundamento jurídico quinto, *no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo extrafiscal, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo*. Mi parecer al respecto deja dos conclusiones de distinto color. La primera, que los operadores legislativos tienen que realizar un trabajo inmenso en el ejercicio legislativo, para lo cual se necesita una efectiva integración entre profesionales del mundo jurídico que de verdad conozcan desde todos los ángulos la tributación ambiental, y profesionales dedicados al campo del medio ambiente que entiendan que no todo es posible, y que existe un ordenamiento que tiene que filtrar las pretensiones teóricas en la práctica. Y la segunda, que el análisis integral del impuesto, incluyendo el objetivo extrafiscal de protección del medio ambiente en relación con la riqueza gravada o capacidad económica, permitirá hacer mucho más efectiva la idea de justicia tributaria. Se posibilita una suerte de confiscatoriedad en la esfera de la capacidad económica de aquellos que se lucran dañando el medio natural a cambio de que los tributos ambientales promuevan los incentivos necesarios para que los sujetos pasivos dirijan su conducta hacia un menor daño al medio ambiente⁴⁹.

c) Entes locales

El último extracto de los niveles territoriales del Estado está conformado por los Entes locales. Nuestro recorrido debe partir de la idea básica de que, a diferencia del Estado y las CC.AA, las Corporaciones Locales carecen de competencia legislativa. Lo anterior unido con la reserva de ley tributaria contenida en el artículo 31.3 CE, implicaría que las Corporaciones Locales no pudiesen establecer tributos. Sin embargo, el artículo 133.2 CE es claro al permitir a las Corporaciones crear y exigir tributos para que se cumpla el mandato constitucional de que las Haciendas Locales tengan suficientes medios para el desempeño de sus funciones legalmente encomendadas (art. 142 CE). El conglomerado que resulta es la Ley de Haciendas Locales que reconoce la

⁴⁹ Cfr., BLANCO MARTÍN, J. et al., “El contexto..., cit., p. 77.

autofinanciación de los Entes locales, en términos genéricos, bien a través de una serie de medios propios -tasas, contribuciones especiales, e impuestos obligatorios y potestativos-, bien a partir de participar en los tributos del estado y de las CC.AA (art. 2 LHL).

En términos estrictamente medioambientales, la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local concede competencias a los Municipios sobre medio ambiente urbano, incluyendo entre otros, la gestión de los residuos sólidos urbanos o la protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica. De esta manera, toda figura impositiva ambiental nacida de las Corporaciones Locales deberá adecuarse a las competencias que estas ostenten en materia medioambiental. Así lo han hecho varias ciudades españolas vetando o cobrando un peaje a la entrada de determinados vehículos en sus centros urbanos. En cualquier caso, habrá que prestar especial consideración a lo que se concibe como medio ambiente urbano para conocer cuándo sí y cuándo no la Corporación Local tiene vedada su competencia en esta materia.

Sería pues, dentro del marco de la LHL, y siempre respetando tanto límites intrínsecos de la potestad tributaria de orden local, como los de competencia medioambiental, donde se podría encontrar hueco a la fiscalidad ambiental. Sería sobre todo en el juego de las tasas, y en menor medida en el de impuestos habilitados a ellas, donde se podría desplegar el limitado poder tributario medioambiental de los entes territoriales más cercanos al ciudadano.

3.2. Sometimiento del impuesto ambiental a los principios constitucionales del Derecho Tributario

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) reconoce en su artículo 2 la doble virtualidad que despliega el sistema impositivo. Por un lado, los tributos son los medios a partir de los cuales los distintos niveles territoriales sostiene sus gastos públicos, pero, por otro lado, también reconoce su servicio como instrumentos propicios para la política económica en general y la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Esta doble funcionalidad de los tributos provoca que, en determinados casos, el objetivo principal de los tributos de obtener recursos para sufragar los gastos públicos y nutrir de fondos los Presupuestos Generales del Estado vea aminorada su importancia en favor de otros objetivos susceptibles de ser conseguidos a

través de figuras tributarias de diversa índole. En definitiva, en favor de lo que se conoce como el fin extrafiscal del tributo.

Dentro de la variedad de fines extrafiscales que pueden esconder los tributos, uno de ellos es la realización de los principios y fines que la Constitución recoge. Principios, muchos de ellos localizados en la parte dogmática de la Constitución como así lo es el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado, aunque reconvertido en la práctica en el principio de protección del medio ambiente (art. 45 CE). Por tanto, si realizamos una construcción lógica, el impuesto medioambiental, en tanto que instrumento orientado a reducir el impacto que sufre el medio ambiente, ha de ser considerado como un impuesto extrafiscal. Ahora bien, la extrafiscalidad de los tributos ambientales no puede asumirse simplemente porque exista una relación difusa y poco marcada entre los elementos del tributo y la protección del medio ambiente. Como bien expresa la Sentencia del TC⁵⁰ que declara inconstitucional el Impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, pueden calificarse de extrafiscales aquellos tributos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas para el medio ambiente, bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente. De hecho, en la misma sentencia el TC hace gala de su teoría y afirma que no será suficiente, para calificar el tributo como extrafiscal, el hecho de que la recaudación prevista por el tributo se encuentre afectada a una finalidad en concreto porque ese dato no es más que uno de los muchos indicios -y no el más importante- a tener en cuenta a la hora de calificar la naturaleza del tributo.

Una de las premisas que hay que anunciar bien temprano es el más que probable conflicto entre la extrafiscalidad y los principios de justicia tributaria que ordenan nuestro sistema fiscal. La extrafiscalidad inserta en el tributo tensiona su estructura interna, “*ya que en este tipo de tributos ecológicos el legislador acepta como precio a pagar para conseguir esas finalidades verdes una distribución injusta de la carga tributaria*⁵¹”. Otra perspectiva es la que proclama que el conflicto es obvio porque el objetivo principal del tributo, no es tanto gravar la capacidad económica, que es algo que tiene que informar en todo caso la estructura de todo tributo, sino más bien, ordenar y orientar la conducta del

⁵⁰ STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 2

⁵¹ Cfr., BIRK, D., DESENS, M., y TAPPE, H., *Steuerrecht*, Rz. 204-205 [non vidi, citado por BLANCO MARTÍN, J. et al., “El contexto...”, cit., p. 68]

individuo⁵². El principio de capacidad económica queda parcialmente difuminado en favor de la extrafiscalidad. Dos sujetos con igual capacidad económica, en atención a un mismo impuesto medioambiental, pueden tener distinta deuda tributaria porque uno sí que se adecua al fin extrafiscal de protección del medio ambiente, mientras que el otro no lo hace porque no puede o porque directamente no quiere. Mejor explicación esgrime VARONA ALABERN cuando presupone un impuesto sobre actividades contaminantes por el cual un sujeto esté obligado a pagar más que otro, a pesar de generar una misma riqueza. Y es que “*desiguales cargas tributarias que carecen de justificación atendiendo exclusivamente al principio de capacidad económica, pueden estar suficientemente fundamentadas en la distinta posición que ocupan los sujetos respecto del objetivo extrafiscal perseguido por el impuesto*”⁵³.

Un trato desigual, consecuencia de que el principio de capacidad económica ceda ante el principio de protección del medio ambiente constitucionalmente reconocido, que necesita en todo caso de una justificación que garantice su subsistencia durante el cribado jurídico-constitucional. Una justificación que no se vale únicamente del alegato de otro valor constitucional que se quiera preservar. Es necesario también probar que la desviación o difuminación de la capacidad económica es idónea para el fin perseguido de proteger el medio ambiente, pero siempre y cuando exista una correcta ponderación de los bienes jurídicos en juego, a saber la restricción del derecho a contribuir en función de la capacidad económica y la protección del medio natural⁵⁴.

Entonces, se puede prever que el fin perseguido por el tributo extrafiscal - impuestos medioambientales- no estriba en el principio de capacidad económica, sino que incluso se configuran como una suerte de infracción del mismo, necesitando, en consecuencia, de una justificación que se ampare, no solo en que el fin ordenador del tributo entronque con un valor o principio constitucional, sino en que además, la regulación del tributo medioambiental supere el control de constitucionalidad requerido cuando dos principios o valores constitucionales entran en conflicto⁵⁵. De este modo, la

⁵² Cfr., BLANCO MARTÍN, J. et al., “El contexto...”, cit., p. 70.

⁵³ VARONA ALABERN, J.E., Extrafiscalidad..., cit., p. 74 [non vidi, citado por BLANCO MARTÍN, “El contexto...”, cit., p. 69]

⁵⁴ Cfr., HERRERA MOLINA, M, P., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 64.

⁵⁵ Cfr., BLANCO MARTÍN, J. et al., “El contexto...”, cit., p. 72.

figura tributaria ambiental deberá de someterse a un examen de constitucionalidad formado por tres tipos de controles: idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

El primero de ellos -**control de idoneidad**- responde a las consecuencias que derivan de la norma implantada. El tributo ambiental tiene que ser idóneo para conseguir su fin. En este caso, el tributo ambiental debe entrañar un verdadero incentivo de cara a la protección del medio ambiente, y para ello necesita de una correcta configuración jurídica del mismo. Tanto de los hechos imponibles como de los demás elementos del tributo ambiental debe desprenderse que “*la minoración del impacto ambiental, y en su caso de los esfuerzos tecnológicos destinados a ese fin, supongan una disminución de la carga tributaria*”⁵⁶. Fue suficiente para el TC⁵⁷ aducir este control para determinar la inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (IBIIMA). Al estar el hecho imponible conformado por la “titularidad” de las instalaciones, que potencialmente podían contaminar, y la base imponible determinada en función del volumen de facturación, los esfuerzos de los sujetos pasivos por orientar su actividad en aras de una reducción del impacto ambiental no producirían, en ningún caso, una reducción de la carga tributaria⁵⁸. Desde un punto de vista más técnico, para que los tributos con orientación ambiental salgan airosos de este control de idoneidad requerirán de una relación notoria entre la base imponible del impuesto y la contaminación o perjuicio del medio ambiente, la cual se consigue cuando las bases imponibles, en vez de estar constituidas por unidades monetarias, se construyen a partir de unidades de productos contaminantes o susceptibles de producir el deterioro ambiental, como son las toneladas de CO₂ emitidas a la atmósfera. En caso contrario, el impuesto medioambiental, con gran probabilidad, no solo no cumplirá con su fin último de proteger el medio ambiente, sino que de forma paralela, provocaría distorsiones y anomalías para los operadores económicos en sus tomas de decisiones, como así fue el caso del IBIIMA⁵⁹.

El segundo control al que tendrá que hacer frente el legislador en la construcción del tributo ambiental es el de **necesidad o lesión mínima**. Superar este control *implica que no existan otras medidas igualmente eficaces y económicas que permitan alcanzar*

⁵⁶ HERERA MOLINA, M.P., *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 171.

⁵⁷ STC 289/2000, de 30 de noviembre

⁵⁸ *Idem*.

⁵⁹ OCDE., *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, OCDE, Madrid, 1994, pp. 58-59 [non vidi, citado por *Ibidem*, pp. 171-172]

*los mismos objetivos de protección ambiental con una menor incidencia sobre los derechos de los interesados y una menor desviación de los principios constitucionales*⁶⁰. Una correcta comprensión de este control nos lleva a un punto de partida explicado *supra* de si es la figura tributaria un mejor instrumento para proteger el medio ambiente que otras como la sanción. Dudas surgen al que escribe estas palabras de si es posible hacer el análisis de este control de forma estricta y excluyente, pues como se ha venido diciendo, la imposición ambiental no es la solución única al problema que padecemos. Se necesita de una cooperación coordinada con otros instrumentos para que la política medioambiental pueda ser exitosa⁶¹. Por estas razones, comparar el tributo medioambiental con otros instrumentos desde el control de lesión mínima no es ni mucho menos sencillo porque precisamente buena parte del éxito del tributo dependerá de que exista un acompañamiento en forma de regulación que desemboque en una política ambiental integral y sistemática, que de verdad aborde el problema.

Finalmente, el tercer control **-control de proporcionalidad-** exige una ponderación entre la lesión que sufre el principio de capacidad, y los beneficios ambientales que genera la entrada del tributo ambiental. Un análisis, por cierto, de amplia casuística pues habrá que ir al caso en concreto, y de notoria subjetividad en tanto que el impuesto medioambiental implica llevar a cabo una rebaja del principio de capacidad económica en favor del principio rector de protección del entorno natural, sin que por medio haya norma alguna que dote de superioridad jerárquica al último sobre el primero⁶². Será la sagaz aptitud del legislador para dilucidar una adecuada ponderación de los bienes jurídicos en conflicto la que determine la adecuación constitucional del tributo en este control.

En resumidas cuentas, para que un tributo medioambiental pueda superar con éxito el control constitucional, además, de ser determinado como **un tributo de carácter extrafiscal**, enfocado a proteger o disminuir el impacto sobre el medio ambiente, tiene que superar los distintos **controles de idoneidad, necesidad y proporcionalidad**. Téngase en cuenta, eso sí, que superar estos exámenes no significa *per se* que el impuesto pueda tener entrada automática en nuestro ordenamiento pues habrá que demostrar que el

⁶⁰ HERERA MOLINA, M.P., *Derecho...*, p. 176.

⁶¹ Vid., apartado 2.2 sobre la justificación del impuesto medioambiental

⁶² Cfr., BLANCO MARTÍN, J. et al., "El contexto...", cit., pp. 72-73.

tributo, aunque con más énfasis en el ámbito autonómico, no incumple el importante límite de la prohibición de doble imposición.

4. LA FISCALIDAD DE LAS EMISIONES A LA ATMÓSFERA

Tras asumir la existencia del tributo ambiental como arma para hacer efectivo el principio rector de protección del medio ambiente, y ver cómo sería su encaje constitucional, nos adentramos en una parte mucho más relacionada con el objeto último de este trabajo -una propuesta impositiva sobre las emisiones de CO₂ a la atmósfera-, y que servirá como explicación del contexto que ha presidido y preside hasta el día de hoy todo lo relativo a la fiscalidad sobre las emisiones a la atmósfera.

4.1. Dónde nos encontramos

Sin intención de partir desde muy atrás, pero sin querer dejar de dar una explicación completa, comenzamos por el “**Protocolo de Kyoto**”, el cual tiene su origen en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de 1992. Si bien, su adopción no tuvo lugar hasta 1997, y su entrada en vigor no se produce hasta el 26 de diciembre de 2005. Durante ese espacio de tiempo, distintos países se adhirieron, entre ellos los Estados Miembros de la UE, adquiriendo el compromiso específico y vinculante para limitar la emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), principal causa del calentamiento global⁶³. Más en concreto, las emisiones de los gases de efecto invernadero para los considerados en ese momento como países industrializados debían reducirse para el periodo comprendido entre 2008-2012 como mínimo en un 5% con respecto del año base (1990)⁶⁴. Para conseguir dicho objetivo tres fueron los mecanismos que se establecieron: el mercado de emisiones de por el que se comercializaban los derechos de emisión, las ayudas a terceros países y un plan de reforestación que permitía, además, generar una compensación a los países por la transformación que realizan los árboles del CO₂.

Independientemente de que se convirtiera en el primer texto vinculante en esta materia a nivel mundial, y de convertirse en el primer paso hacia un futuro donde el “desarrollo sostenible” sea una realidad y no una cortina de humo, el Protocolo de Kyoto adoleció de lo que también adolece hoy el Acuerdo de París. Ni Estados Unidos, principal emisor en ese momento, hoy rebasado por China, ni Australia firmaron el Protocolo.

⁶³ Recogidos en el Anexo A: Dióxido de Carbono (CO₂), Metano, Óxido Nitroso, Hidrofluorocarbonos, Perfluorocarbonos y Hexafluoruro de azufre

⁶⁴ Artículo 3 del Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, Naciones Unidas, Kyoto, 1997.

Escepticismo e intereses económicos suelen posicionarse como los principales enemigos de estos acuerdos. Además, y esto algo que dice mucho de los sacrificios dispuestos a realizar, España, dentro del compromiso conjunto con la Unión Europea, no solo no tenía la obligación de reducir sus emisiones, sino que su única obligación era no superar el 15% del nivel de emisiones del año base. Pues bien, de acuerdo con el Inventario Nacional de Emisiones a la Atmósfera, en el año 2010, el nivel de emisiones en España sobrepasó el límite estipulado alcanzando el 24%.

A nivel europeo, la respuesta llegaría de la mano del derogado Reglamento (CE) N° 842/2006, del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 y el actual Reglamento (UE) N° 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 que determina el marco regulatorio a nivel europeo sobre los gases fluorados de efecto invernadero, los cuales tienen un potencial de calentamiento atmosférico (PCA) - potencial de calentamiento climático de un gas con respecto al del dióxido de carbono- muy alto⁶⁵. Dentro de este contexto, se adoptaron diversas medidas propias de política ambiental destacando por encima de ellas la creación de un mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero a nivel europeo.

Mayor ambición vislumbraba la propuesta presentada por la Comisión Europea para modificar la Directiva 2003/96 sobre la fiscalidad de los productos energéticos y de la electricidad en el año 2011. Se pretendía incluir un nuevo gravamen sobre los productos energéticos que estuviera vinculado a las toneladas de CO₂ que generaba el consumo de dichos productos energéticos complementando, así, el mercado de derechos de emisión antes enunciado. Una intento legislativo que hubiera entrañado una reconfiguración de los impuestos energéticos sin precedentes, en línea con lo deseado climáticamente, pero que, siguiendo la tradicional falta de preocupación por la protección del medio ambiente en aquellos años, en marzo de 2015 oficializó su frustrado intento⁶⁶

Contrariamente, ya en 2015, durante la COP21, se aprobó el Acuerdo de París. De entre los nuevos objetivos marcados hubo uno que sobresalía por encima del resto y es con el que trabajan la gran mayoría de instituciones a la hora de legislar y gestionar. Reza el artículo 2.1. a) del Acuerdo de París que el objetivo principal es el de “mantener el

⁶⁵ Téngase en cuenta que los distintos GEI tienen su equivalencia en toneladas de CO₂

⁶⁶ Cfr., TEJEDOR DE LA FUENTE, E., “Fiscalidad de las emisiones a la atmósfera” en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Reflexiones...*, cit., pp. 180-181.

aumento de la temperatura mundial por debajo de 2 °C con respecto de los niveles preindustriales, y proseguir los esfuerzos para limitar ese aumento de la temperatura a 1,5 °C con respecto a los niveles preindustriales". A este respecto es probablemente la UE el organismo más esperanzador gracias a su Marco de Trabajo de Clima y Energía para 2030, que es un reflejo de la Agenda 2030 de desarrollo sostenible de las Naciones Unidas pero más específico y ambicioso, en tanto que se establece como objetivos principales para entonces, reducir en un 40% la emisión de GEI desde 1990, tener una red de energías renovables que cope el 32% del total de la energía y mejorar la eficiencia energética en un 32,5%. Objetivos, especialmente el referido a los GEI, muy ambiciosos que deben guiar la política ambiental de los distintos Estados Miembros en esta materia para lograr el determinante compromiso a "largo plazo" de que la Unión Europea sea neutral en términos de emisiones de carbono -se emite la misma cantidad de CO₂ a la atmósfera de la que se retira por distintas vías⁶⁷- para antes de 2050.

Será especialmente esta última mira con la que trabajaremos en la configuración de nuestra propuesta en forma de impuesto a las emisiones de CO₂.

4.2. Sistema de Derechos de Emisión en la Unión Europea

Por su especial relación con la imposición de las emisiones atmosféricas, el mercado de derechos de emisión merece un apartado propio. Antes de nada es muy importante entender que el mercado de emisiones tiene dimensiones globales. Así lo demanda el artículo 6 del Acuerdo de París, como continuación del artículo 17 del Protocolo de Kyoto, al formular bajo el velo de una *cooperación internacional de reducción de emisiones mediante transferencias*, un mercado global de derechos de emisiones. Sin embargo, como ha demostrado el fracaso de las negociaciones en la denominada COP25 celebrada en diciembre de 2019 en Madrid para reformular el mercado de derechos de emisión a nivel global y conseguir orientar al máximo número de países en la misma dirección, esto no es tan sencillo.

Donde sí funciona, y ya desde hace tiempo (2005) es de puertas hacia dentro en la Unión Europea. Producto de la Directiva 2003/87/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, en Europa se establecía un régimen para el comercio de derechos de emisión (RCDE UE) de los GEI con la finalidad clara de reducir las

⁶⁷ Disponible en https://ec.europa.eu/clima/policies/strategies_en.

emisiones de estos gases. Por su parte, a nivel estatal, el mercado de derechos de emisiones europeo se transpone a nuestro ordenamiento a través de la Ley 1/2005 de 9 de marzo, posteriormente modificada por la Ley 3/2010, de 5 de julio, que amplía y perfecciona el régimen establecido por la anterior.

En términos generales la explicación del mercado de derechos de emisión es sencilla. La Comisión Europea establece un límite de toneladas de CO₂ que cada Estado Miembro puede emitir y estos los subastan entre las empresas cuya actividad implique la emisión de dichos gases a través de un instrumento de carácter transmisible denominado “derechos de emisión”. Cada uno de estos derechos otorgan a su propietario el derecho a emitir durante un tiempo determinado una tonelada equivalente de dióxido de carbono⁶⁸, de tal forma, que en función de las necesidades de cada empresa, cada una de ellas adquirirá más o menos, posibilitando, en último término, que en el caso de tener excedente, poder venderlos a otros que sí los necesitasen. Se creaba así un mercado secundario de derechos de emisión donde los operadores podían negociar la compra y venta de estos derechos en función de sus intereses. De ahí, que se diga que el RCDE UE se configura bajo las premisas de “limitación y comercio” , conocido también por los términos anglosajones de *cap and trade*.

El objetivo de este mercado era el de limitar la contaminación de cada una de las empresas parte del mercado y que no se emita una cantidad mayor que la correspondiente a cada una de las empresas en función de los derechos adquiridos. En el supuesto de emitir una cantidad mayor de CO₂ a la atmósfera, ese agente se enfrentaría a una sanción de elevada cuantía, a no ser que, en el mercado secundario al que hemos hecho referencia antes, dicho agente adquiriese más derechos que cubriesen esa mayor contaminación que no cubrían sus derechos adquiridos mediante subasta. En este sentido, este mercado presenta dos tesis. De un lado, supone un incentivo económico para reducir las emisiones de CO₂, ya que el excedente en forma de derechos puede actuar como un activo más, obteniendo ingresos de su venta o para otros fines como ser objeto de garantía de otras obligaciones. Del otro lado, se trata de un desincentivo para las empresas que, o bien no quieren, o bien no puedan reducir sus emisiones, tienen que pagar un precio para adquirir los derechos o, incluso, hacer frente a la imposición de sanciones⁶⁹.

⁶⁸ Cada gas de efecto invernadero tiene, en función de su PCA, su equivalente en términos de CO₂

⁶⁹ Cfr., TEJEDOR DE LA FUENTE, E., “Fiscalidad...”, cit., p. 160.

Actualmente el RCDE UE constituye el principal mercado de carbono del mundo y el de mayor tamaño. Opera en 31 países (los 28 Estados Miembros más Islandia, Liechtenstein y Noruega), limita las emisiones de más de 11.000 instalaciones de gran consumo de energía, incluidas aerolíneas que operan en esos países y cubre el 45% de los GEI de la UE.

Una de las claves de su configuración son las Fases de desarrollo del mismo. Ahora mismo nos encontramos finalizando la Fase 3ª que abarca los años 2013-2020, y que sufrió mediante la Directiva 2009/29/CE una reforma bastante importante. Ante la alarmante acumulación de excedente de derechos se decidió que cada año a partir de 2013 la cantidad de derechos totales para la Comunidad en su conjunto se redujese utilizando el factor lineal de 1,74% -en línea con los objetivos europeos para el año 2020⁷⁰- y que la gran parte de la adquisición de los derechos de emisión de las empresas se hiciera a través de un sistema de subastas de derechos en lugar de llevarse a cabo mediante asignaciones gratuitas, las cuales seguirían teniendo su lugar pero solo en determinados sectores⁷¹.

Tras otras acciones para mitigar el alarmante excedente de derechos, como el famoso “aplazamiento” de la subasta de los 300 millones al período 2019-2020 o el establecimiento de la reserva de estabilidad en la que se coloca un porcentaje de los derechos existentes en el mercado creando una suerte de peculio de derechos de emisión, el 6 de febrero de 2018, el Parlamento Europeo aprobó, la propuesta de modificación de la Directiva 2003/87 presentada por la Comisión en el año 2015, que revisaba el próximo periodo de comercio (Fase 4ª). La revisión para el periodo 2021-2030, orquestada mediante la Directiva 2018/410⁷², destaca por los siguientes aspectos:

- Se aumenta el ritmo de reducción de emisiones hasta el 2,2% en línea con los objetivos marcados para el año 2030 señalados *supra*, además de actualizar el mecanismos de la reserva de estabilidad del mercado.
- Se mantiene, junto al sistema de subastas, el sistema de asignación gratuita de derechos de emisión especialmente dirigido para instalaciones nuevas o en

⁷⁰ Reducir en un 20% la emisión de GEI con respecto de los niveles marcados en el año 1990

⁷¹ Vid., COMISIÓN EUROPEA., “Régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE UE)” en *Acción por el Clima* disponible en https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_es

⁷² Directiva (UE) 2018/410 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de marzo de 2018 por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE para intensificar las reducciones de emisiones de forma eficaz en relación con los costes y facilitar las inversiones en tecnologías hipocarbónicas, así como la Decisión (UE) 2015/1814

crecimiento y para los sectores con mayor riesgo de reubicación fuera de la UE por una posible pérdida de competitividad (*carbon leakage*⁷³).

- Creación de un Fondo de innovación de apoyo a las tecnologías innovadoras bajas en carbono, y de un Fondo de modernización de apoyo a la inversión de modernización del sector energético y mejora de su eficiencia, para conseguir una transición justa de las regiones dependientes del carbono en los diez Estados Miembros con ingresos más bajos.

En relación con la finalidad perseguida, el RCDE UE esconde indirectamente una acertada, a mi gusto, pretensión de adaptación en el tiempo de las empresas hacia menores emisiones pero también hay que advertir que sigue habiendo sectores que carecen de una alternativa tecnológica eficaz a la existente actualmente. También como señala Pedro Linares, profesor de Organización Industrial en la Universidad Pontificia Comillas y especialista de este tipo de mercados, “*el sistema actual te da una idea del coste de contaminar*”⁷⁴, lo cual es muy cierto, pero también, y esto en opinión del que escribe, puede ser perfectamente entendido en el sentido contrario, y que contaminar para las empresas sea concebido como una parte inherente a toda faceta productiva empresarial, lo cual es un contrasentido en el largo plazo. Por esta razón, la incorporación de otras medidas o instrumentos similares que ayuden en esta transición no solo son recomendables, sino que jugarán un papel vital.

A la luz de lo explicado sobre el RCDE UE -operativa, finalidades, fases, modificaciones- cualquiera puede dilucidar una más que posible concurrencia entre este Régimen y una posible imposición sobre las emisiones de CO₂. Así ocurre en el caso español. Siendo la protección de la atmósfera una cuestión asumida primordialmente por las CC.AA, se han venido dando varios supuestos de coincidencia entre el RCDE UE y el impuesto autonómico correspondiente. Un supuesto que infligía sobre las empresas españolas residentes en esas regiones un doble coste económico -sujeción al RCDE UE y al impuesto autonómico-, y que requirió de diferentes mecanismos de coordinación

⁷³ Riesgo que se produce cuando, como consecuencia de los costes asociados a las políticas climáticas, los operadores económicos deciden trasladar su producción a otros países en los que no exista una limitación tan estricta

⁷⁴ FLORES, D., “Los mercados de derechos de emisiones: poner precio al aire para que se contamine menos” *RTVE*, 4 de diciembre de 2019 (Disponible en <https://www.rtve.es/noticias/20191204/mercados-derechos-emisiones-poner-precio-aire-para-se-contamine-menos/1992812.shtml>)

arbitrados mediante la vía de la no sujeción, para evitar la peligrosa pérdida de competitividad en el actual panorama de escala global⁷⁵.

En resumen, obviar la actual realidad del mercado de emisiones del carbón europeo enmascararía un error sin perdón en cualquier proposición impositiva ambiental sobre las emisiones de CO₂.

4.3. Fiscalidad de las emisiones a la atmósfera en España

En España, la imposición ambiental se ha caracterizado por la falta de iniciativa a nivel estatal que encumbrase un verdadero ánimo de proteger la atmósfera de distintas emisiones, especialmente de aquellos gases de efecto invernadero no fluorados, y por tanto, dejando de lado el principal GEI, el CO₂. A diferencia de la institución estatal, las competencias autonómicas sí que han asumido “de verdad” la labor de protección de la atmósfera mediante el instrumental del derecho tributario. Son varias las CC.AA que han establecido, a la luz de sus competencias en materia tributaria medioambiental, impuestos con el objetivo de gravar las emisiones de GEI a la atmósfera. Si bien, esto ha provocado, a parte de un gran caos legislativo, notorias diferencias entre CC.AA pues no todas ostentan los mismos tributos.

Esta tesitura deja entrever una partitura evidente. Se está intentando atacar un problema de raíz local o regional, pero con dimensiones globales, desde las limitaciones territoriales y fiscales de la instancia autonómica. Es entendible, que un primer momento esta situación pudiera darse, quizá por una mayor facilidad de control desde el nivel autonómico por la cercanía de las mismas a las emisiones, pero actualmente no tiene ninguna razón de ser. Es más, resulta altamente paradójico, que siendo la imposición del dióxido de carbono uno de los instrumentos fiscales recomendados a nivel internacional, la tributación de los gases contaminantes en nuestro país padezca de este problema. Por esta razón, lo más razonable respecto de la protección de la atmósfera de los GEI es que la tributación se homogenice, y que la formulación jurídica y de gestión se aborde desde instancias estatales, previniendo cualquier ineficiencia causada por la falta de coordinación⁷⁶. Medida, que en ningún caso tiene porque entrar en contradicción con una

⁷⁵ Cfr., TEJEDOR DE LA FUENTE, E., “Fiscalidad...”, cit., p. 162.

⁷⁶ Cfr., TEJEDOR DE LA FUENTE, E., “Fiscalidad...”, cit., p. 182.

gestión del tributo a nivel autonómico, o con que lo recaudado tenga por destino las arcas de las CC.AA.

A continuación repasamos la realidad legislativa existente en materia tributaria ambiental sobre los GEI, tanto a nivel estatal como a nivel autonómico.

4.3.1. Situación en España a nivel estatal

Mencionado en apartados anteriores, el Estado, a través del artículo 5 de la Ley 16/2013, introduce el IGFEI, con ánimo, dicen algunos, de ocupar de verdad una posición en el marco de la fiscalidad ambiental⁷⁷.

Desde bien pronto, el Preámbulo de la Ley 16/2013 presenta el IFGEI como un impuesto de carácter medioambiental -a la luz del artículo 45 CE- orientado a corregir las externalidad provocadas por la emisión de gases fluorados de efecto invernadero (GFEI). Unas emisiones que, destaca, son notoriamente más dañinas para la atmósfera por su mayor potencial de calentamiento global que el que ostenta el CO₂.

De forma más detallada, se autodefine como un *tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases y grava, en fase única, la puesta a consumo de los mismos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico*. Además, en vista de desincentivar la emisión de los GFEI y de estimular el desarrollo de nuevas tecnologías, incluye una deducción del impuesto para los supuestos en los que se produzca la destrucción de cualquier de los productos sobre los recae el IGFEI. Como no, con estas palabras la Ley 16/2013 busca dotar de una finalidad extrafiscal al IGFEI que le permita gozar de entrada en el ordenamiento. Sin embargo, detrás de esa aparente correcta configuración con perspectiva ambiental, el carácter extrafiscal se desdibuja por un marcado afán recaudatorio que denota la inelasticidad de la demanda de estos productos y el momento de entrada del impuesto, que casualmente coincide con la crisis económica la cual tiene lugar siete años después de la entrada del Protocolo de Kyoto⁷⁸. De esta manera, la ausencia de tecnologías que jugasen, aunque fuese, una suerte de sustitución temporal hasta una completa adaptación de los sectores afectados, y el momento en que dicho impuesto entra a formar parte del ordenamiento, permiten argüir

⁷⁷ Cfr., FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “Una perspectiva medioambiental...”, cit., p. 109.

⁷⁸ Cfr., TEJEDOR DE LA FUENTE, E., “Fiscalidad...”, cit., p. 165.

que lo declarado en el Preámbulo se configura como una más bien justificación extrafiscal que como lo que debería ser, una verdadera finalidad extrafiscal⁷⁹.

Del IGFE son de interés comentar algunos de sus elementos más destacados que también pueden servir de ejemplo para nuestra configuración impositiva sobre las emisiones del CO₂:

- Hecho imponible. Regulado en el artículo 5. Seis. a) de la Ley 16/2013 estipula que está sujeta al impuesto la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación, o adquisición intracomunitaria, además de las entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los GFEI a su reventa, cuando les haya sido aplicable al adquirirlos una exención previa de las reguladas. También, de acuerdo con la letra b), formarán parte del hecho imponible los autoconsumos internos de los GFEI que realicen los empresarios, importadores, adquirentes intracomunitarios, o empresarios de la letra anterior.

Más adelante, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre⁸⁰, modifica el hecho imponible añadiendo la importación y adquisición intracomunitaria de GFEI que se contengan en productos cuya utilización lleve aparejada la emisión de los mismos. En otras palabras, la estructura del impuesto se modifica. Se grava, además, de la venta, la adquisición intracomunitaria o importación de determinados productos, que en definitiva supone que el hecho imponible no solo se vincule a la primera entrega realizada al consumidor final. La Dirección General de Tributos esquematiza este cambio aludiendo a diferenciar entre los productos, cuya utilización lleven aparejado la utilización de GFEI -gravados por el IFGEI- y equipos o aparatos que, sin tener por qué emitir este tipo de gases en el momento de su consumo, serán gravados cuando quede constancia de que se han producido emisiones efectivas⁸¹. Por último, las ventas de GFEI que no tengan una justificación del destino dado a los productos fabricados, importados o adquiridos también formarán parte del hecho imponible.

- Consumidor final. Por la especial relevancia que el IGFE da a la venta es muy importante entender quién es el consumidor final. Según el subapartado 1 del artículo

⁷⁹ Vid., FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “Una perspectiva medioambiental...”, cit., p. 109; *Ibidem*, TEJEDOR DE LA FUENTE, E., “Fiscalidad...”, cit, pp. 164-165.

⁸⁰ Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican, entre otras, la Ley 16/2013.

⁸¹ Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1676-14 de 1 de julio de 2014.

5, el consumidor final es aquella persona o entidad que adquiera los GFEI con el impuesto ya repercutido para: a) su reventa, b) incorporación en productos, c) uso final en instalaciones, equipos o aparatos, d) para la fabricación de equipos o aparatos o e) para la carga recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos. Este tendrá derecho a devolución.

- Sujeto pasivo. Son los fabricantes, importadores y adquirentes intracomunitarios de GFEI, así como los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas u operaciones de consumo sujetas al impuesto. Por la configuración del IGFE, los contribuyentes, que es así como se refiere el impuesto, tendrán que repercutir sobre los consumidores finales el impuesto.
- Base imponible. Está constituida por el peso de los GFEI en kilogramos, lo cual es altamente positivo porque si hace énfasis en el principio de progresividad, y porque grava el efecto contaminante de esos gases sobre la atmósfera, aunque si bien es verdad, ambos puntos positivos se encuentran parcialmente limitados por el tipo impositivo del IGFEI explicado a continuación.
- Tipo impositivo. Viene determinado por tarifas. A efectos prácticos las más importantes son la 1ª y la 2ª. En la 1ª, el tipo impositivo se obtiene tras aplicar el coeficiente de 0,020 al PCA que corresponde a cada gas fluorado con el límite máximo de 100€/Kg. Mismo *modus operandi* sigue la 2ª tarifa, pero en aplicación a los preparados de GFEI.

Es en este punto donde más se echa de menos una posible extrafiscalidad del IGFEI. Asumiendo el procedimiento establecido, se comprueba que para 10 de los GFEI enumerados en el subapartado 11 del artículo 5 de la Ley 16/2013 se da una suerte de exención parcial, en tanto en cuanto, su PCA es superior a las unidades de PCA que igualan el límite de 100€/kg, concretamente, 5.000. De esta forma, si el fin extrafiscal es efectivamente reducir la emisión de los GFEI, y consecuentemente imponer un gravamen sobre el daño a la atmósfera, que menos que eliminar dicha limitación, que entre otras cosas, podría perfectamente ser contraria al principio de igualdad tributaria por dotar de una igual carga tributaria a GFEI con poderes contaminadores distintos⁸².

⁸² Cfr., TEJEDOR DE LA FUENTE, E., "Fiscalidad...", cit., p. 171.

Tampoco tiene sentido porque la limitación del tipo impositivo, valga la redundancia, limita un potencial cambio de comportamiento de los productores o consumidores. Respecto de esta última idea, no parece una locura relacionarla con la ausencia de tecnología o gases alternativos, y pensar que la limitación a 100€/kg se configuró, precisamente, para evitar una pérdida de competitividad excesiva para los empresarios que o bien comerciasen con dichos gases, o bien, los necesitasen para su proceso productivo u operativa diaria. En otras palabra, el IGFEI deja de lado dos de los elementos esenciales en la configuración del fin extrafiscal del tributo. Ni respeta íntegramente el principio de quien contamina paga, ni hace destacar el fin primario al que se debería centrar, la reducción de emisiones de GFEI a la atmósfera.

4.3.2. *Situación a nivel autonómico*

Como se avanzó, varias son las CC.AA que cuentan con tributos sobre los GEI - Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Cataluña, Galicia, Murcia y la Comunidad Valenciana-. Como es lógico, siguiendo la prohibición de doble imposición señalada por la LOFCA en su artículo 6, en términos generales, son gravados por dichos impuestos el CO₂, óxido nitroso (NO_x) y el dióxido de azufre (SO₂), pero en ningún caso los gases fluorados que sí grava el IGFEI.

Por cuestiones de extensión, solo se comentarán dos cuestiones genéricas a todos ellos sin entrar en una explicación individual de cada uno de ellos. La primera es que, en general, sus cuotas tributarias sí que están afectas a una verdadera reducción de la emisión de estos gases. Las bases imponibles se calculan en función de la cantidad de emisiones a la atmósfera, y se aplican deducción previa inversión en tecnologías propicias a limitar la externalidad producidas en la atmósfera por estos gases⁸³. Aun así, por la cantidad de exenciones y de tipos reducidos, hace difícil en muchos casos que de verdad se incentive a cambiar y a reducir la emisión de estos gases. Dicho en otras palabras, muchos de estos impuestos son un claro reflejo de lo que significa estar orientados a reducir el impacto sobre el medio ambiente, pero a los que les falta tener una configuración idónea que resulte efectivamente en ello.

La segunda de las cuestiones ya ha sido abordada antes, y viene a ser el principal problema al que se enfrentan estos impuestos. Los daños que producen los GEI no pueden

⁸³ *Ibidem*, p. 179

parcelarse a un solo territorio. Son de naturaleza global, y por ende, es un error que sean perimetrados a instancias autonómicas. Si bien, aunque lo ideal sería un tratamiento mundial, como mínimo, estas deben de ser atacadas en sede de tributación ambiental por el Estado, ganando con ello los beneficios inherentes a una gestión homogénea, y evitando, a su vez, la característica dispersión legislativa que informa a toda la tributación ambiental sobre las emisiones a la atmósfera⁸⁴.

⁸⁴ *Idem.*

5. EXPERIENCIAS INTERNACIONALES

En 2018 y 2019, el número de iniciativas basadas en imponer un precio al carbón, ya sea mediante una figura tributaria sobre el CO₂ o por medio de cualquier sistema del tipo *cap and trade* como el RCDE UE, no solo ha aumentado, sino que las que ya estaban en funcionamiento han ganado un mayor peso⁸⁵. Pues bien, aun con todo ello, solo aproximadamente el 15% de las emisiones de GEI están cubiertas por algún tipo de gravamen, y lo que es mucho más preocupante, de esas que sí sufren alguna de las modalidades de carga, solo el 5% de ellas tiene un gravamen consistente con los objetivos de temperatura marcados en el Acuerdo de París.

En términos generales, para conseguir tornar la actual situación, la trayectoria que seguimos a nivel mundial tiene que dar un giro radical. De acuerdo con la Comisión de Alto Nivel sobre los Precios del Carbono, la senda a seguir para cumplir con las metas acordadas en el Acuerdo de París (limitar el incremento de la temperatura media global por debajo de 1,5 °C desde niveles preindustriales) requiere de un nivel de precios entre los 40 y 80 dólares por tonelada de CO₂ para 2020, y entre los 50 y 100 dólares para el año 2030, siempre y cuando se dé un contexto normativo favorable que tenga su reflejo en una política climática suficientemente ambiciosa⁸⁶.

Entonces, en esa dirección, parece ser que las claves más determinantes con respecto de este tipo de política medioambiental, entre la que se encuentra la fiscalidad atmosférica, se ciernen en torno a dos factores determinantes. Por un lado, en la cantidad de emisiones de GEI que estos sistemas de precio puedan cubrir, y por otro lado, en el precio, el cual, con carácter general se impone a cada tonelada de CO₂.

Como se ha dicho, cada vez son más los países que, conscientes de la emergencia climática, han puesto en marcha distintas medidas para evitar una catástrofe de consecuencias aun insospechadas para el ser humano. Entre ellos se encuentra España, pero como se ha podido comprobar, la carga impositiva se reduce solamente a los gases fluorados de efecto invernadero, dejando de lado, de esta manera, el más importante de

⁸⁵ WORLD BANK GROUP., “State and Trends of Carbon Pricing 2019”, Washington, 2019, p. 25. (Disponible en <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/31755>)

⁸⁶ Informe de la Comisión de Alto Nivel sobre los Precios del Carbono, Washington, DC, Banco Mundial, 2017, p. 4.

los GEI, el dióxido de carbono. Por esta razón, antes de exponer cualquier proposición, es muy recomendable realizar una previa exposición de algunas experiencias internacionales impositivas que han gravado y gravan las emisiones de CO₂. Para evitar una extensión excesiva, el análisis pondrá el foco en países del entorno europeo, por formar parte del RCDE UE, y en los cuales la experiencia haya sido positiva -descenso de las emisiones de CO₂. De ellos serán exclusivamente de estudio los elementos claves de los tributos destacando en todo lo posible los resultados obtenidos, que a fin de cuentas, es lo que justifica y fundamenta su razón de ser.

5.1. Suecia

Junto con Finlandia, Suecia fue pionera en este tipo de instrumental impositivo. Implementado en 1991, el impuesto sueco sobre el CO₂ tenía por objetivo reducir las emisiones de este gas a la vez que el despliegue de una ola innovadora en la industria. El hecho imponible recae sobre el consumo de combustible fósiles en sus distintas formas -petróleo, gas natural, carbón-, constituyendo la biomasa un combustible exento, principalmente por su menor incidencia contaminadora.

Actualmente, el impuesto cuenta con dos tarifas. Una primera sobre determinadas industrias que equivale al 80% de la tasa general, recayendo esta última sobre los particulares y la cual asciende a unos 130\$/t CO₂ colocando a Suecia el país con el impuesto sobre el CO₂ más caro del mundo⁸⁷. El resultado, una disminución del 27% de las emisiones de CO₂ desde el año 1990, aunque, si bien es verdad, su finalidad extrafiscal pierde cierto sentido por la inexistente relación entre el destino de la recaudación y la finalidad extrafiscal de reducción de emisiones.

5.2. Francia⁸⁸

Aunque las emisiones de CO₂ tienen una repercusión global que no entienden de barreras ni fronteras, la configuración de un impuesto de tales características necesita a

⁸⁷ Cfr., MONTES NEBREDA, A., *Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 2019, p. 28; World Bank Group., “State and...”, cit., p. 27.

⁸⁸ Vid., LARREA BASTERRA, M., FERNÁNDEZ GÓMEZ, J., y ÁLVARO HERMANA, R., La fiscalidad energética en Francia, *Cuadernos Orkestra*, n.º 52, 2019, pp. 80-83.

su vez de un análisis de jurisdicciones más cercanas, tanto en términos de distancia, como en el sentido de tejido empresarial y sistema económico.

En el año 2014 se introdujo, como componente añadido de los tributos energéticos existentes, un impuesto sobre las emisiones de CO₂ (CCE). Es decir, no se introducía un nuevo impuesto, sino una variación de los ya habidos por entonces en base a un componente del carbono. Su introducción tenía por objeto, no solo una reducción de las emisiones, mediante la aplicación de una tarifa progresiva que comenzó en 7€/t CO₂ y que actualmente se encuentra en torno a los 47,5€/t CO₂, sino también conseguir una aceptación social y económica, la cual se produjo al menos durante los primeros años gracias al carácter neutral del CCE. A través de una reducción del TICPE -impuesto energético doméstico-, la introducción de la CCE no tuvo un recibimiento negativo. Sin embargo, a finales de 2018, el intento de aumentar en 2019 el precio de la gasolina y el diésel, unido a la continua subida de las tarifas de la CCE desembocaron en el conocido movimiento de los “chalecos amarillos (*gilets jaunes*). La respuesta por parte del ejecutivo fue la suspensión durante 6 meses del alza acordado de la CCE.

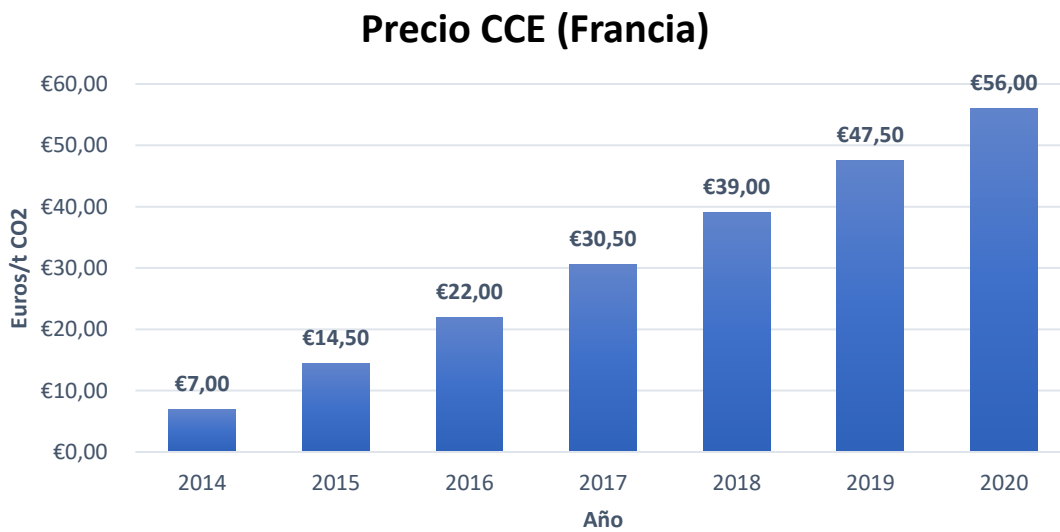
Por su parte, es relevante la configuración de los sujetos pasivos y las exenciones. Se tuvo muy en cuenta las compañías que formaban parte del RCDE UE, las cuales se dejaron fuera del mismo. Aun así, una de las enseñanzas que dejó una de las propuestas previas a su aprobación era el cuidado que había que tener con este punto. Recuérdese que ahora mismo, aunque el RCDE UE trabaje en su mayoría a través del sistema de subastas, todavía hay sectores dentro del esquema de atribución gratuita de derechos y que por tanto, no tienen coste de ningún tipo.

La CCE cubre la friolera del 40% de las emisiones del país, pero, por el contrario, las emisiones de CO₂ no han disminuido sino que han aumentado un 2%⁸⁹. Aun así, la OCDE señala que el efecto positivo de la CCE reside en una reducción del 5% de dichas emisiones con respecto a un escenario en el que no hubiese este impuesto⁹⁰.

⁸⁹ Datos hasta el año 2017

⁹⁰ DUSSAUX, D., “The joint effects of energy and carbon taxes on environmental and economic performance: evidence from the French sector”, OECD Environment Directorate, 2020, pp. 44-45.

Figura 1: Tarifa progresiva de la CCE



Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Instituto de Competitividad Vasco

5.3. Reino Unido

Aunque a finales del presente 2020 se produzca su salida de la UE, el ejemplo de Reino Unido, hasta la fecha, con respecto de la fiscalidad atmosférica parece bastante relevante por dos motivos. El primero, más ajeno a las figuras tributarias, se refiere a la existencia de una legislación medioambiental ambiciosa, orientada a conseguir que el Reino Unido se convierta en un país neutral antes del año 2050. El segundo, y más importante, es relativo a la propia configuración de su impuesto sobre el carbono, conocido por sus siglas CPS (*Carbon Price Support*), y que supone un impuesto añadido sobre las emisiones ya incluidas en el RCDE UE, pues el Reino Unido entiende que los precios contenidos en dicho mercado son insuficientes si se tienen en cuenta los objetivos perseguidos en materia medioambiental. Por tanto, los sujetos contaminantes tienen que abonar la diferencia entre el precio de adquisición de derechos en el mercado y el precio determinado por el Gobierno británico cada año, aprobado recientemente en unos 20€/t CO₂.

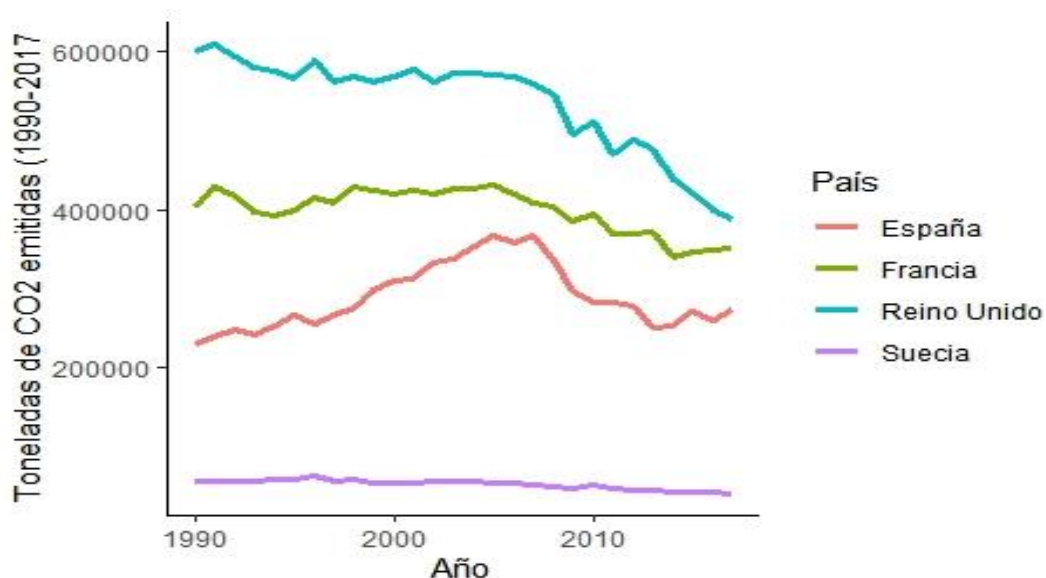
Por tanto, están sujetos al CPS los mismos sujetos que forman parte del mercado de emisiones, con la pega de que el sector del transporte -uno de los más contaminantes- queda fuera pero sí que es verdad que ya es ampliamente gravado por el otro impuesto conocido por las siglas CCL (*Climate Change Levy*), aplicado de forma simultánea al CPS. Por su parte, la recaudación ha seguido una filosofía de neutralidad, intentado en

todo lo posible devolver los ingresos obtenido de distintas maneras como son los descuentos en las cuotas empresariales de la seguridad social, o mediante el impulso de energías alternativas. Todo esto sumado a una de las grandes claves que informa la imposición ambiental británica: la posibilidad de firmar acuerdos entre el Gobierno y las industrias más contaminantes.

La principal consecuencia de todo lo anterior es una disminución muy significativa de las emisiones de CO₂ de un 19% en el período comprendido entre 2013 - año de entrada del CPS- y 2017⁹¹. Desde luego, las cifras son muy positivas, pero no hay que descuidar que la vigencia de este impuesto pende de un hilo, pues a partir del 1 de enero de 2021 tras culminar el celeberrimo *Brexit*, se producirá de forma oficial la salida del Reino Unido de la UE, y con ella, una más que posible salida del RCDE UE. En consonancia, el Reino Unido, a sabiendas de la importancia de esta tipología de instrumentos, ya ha puesto en marcha un plan alternativo a través del *Carbon Emissions Tax (CET)*.

Antes de finalizar este apartado, a continuación se expone un gráfico comparativo de la evolución que han sufrido las emisiones de los países analizados en este apartado en términos de emisiones de CO₂ desde el año 1990 hasta 2017, y que puede dar una idea de la incidencia que han tenido los distintos impuestos establecidos en cada uno de ellos.

Figura 2: Evolución de las emisiones de CO₂ de los países seleccionados (Serie 1990-2017)



Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos de la OCDE

⁹¹Datos obtenidos de la OCDE https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AIR_GHG#

6. PROPUESTA PARA ESPAÑA

Ante la imposibilidad de un consenso mundial que posibilite hacer frente a un problema de naturaleza global, y ante incoherencia de la UE de dejar la fiscalidad atmosférica en manos de cada uno de los EM, es labor nuestra del presente epígrafe proponer una propuesta impositiva que grave las emisiones de CO₂ en España. Una propuesta que contenga todas las enseñanzas, tanto positivas como negativas del pasado, una propuesta progresiva y a la vez considerada con quienes más pueden sufrir las consecuencias. Pero, sobre todo, una propuesta que contenga un ánimo real y certero de hacer frente a un problema que, habiendo sido generado por nosotros, requiere también de nuestra respuesta.

6.1. ¿Por qué es necesaria y urgente su implementación en España?

De manera sucinta se describen de forma breve varias de las razones que permiten justificar una proposición de este tipo:

a) *Nivel actual de emisiones en España*

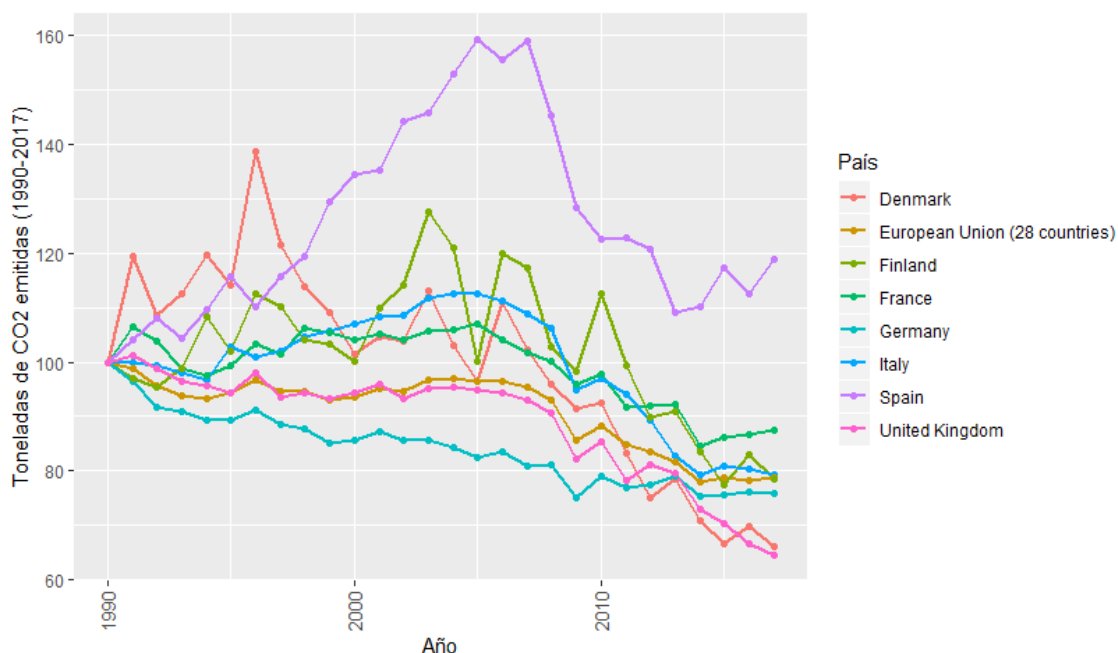
Sin duda alguna, una muestra evidente de la necesidad de un impuesto dirigido a mitigar y reducir las emisiones de CO₂ son las estadísticas. Para el año 2018, se estima que España emitió un total de 334,3 millones de toneladas de CO₂-eq. En términos relativos, supone un aumento con respecto al año 1990 de un 15,5%. Es decir, 6 años después de la fecha límite que tenía España para cumplir el compromiso establecido en el Protocolo de Kyoto éste aún no se ha logrado (ver apartado 4.1). Si bien, y mirándolo con perspectiva, los niveles presentes en comparación con los registrados en 2005 son casi un 25% inferiores⁹². Un descenso, que, eso sí, no puede, ser examinado sin el claro impacto que trajo consigo la crisis económica y que permite afirmar la palmaria vinculación existente entre el descenso de las emisiones y aquellos años en los que el PIB experimenta un retroceso (Figura 3).

Más allá de esto último, individualmente puede parecer que los resultados no son tan desoladores. No obstante, es en términos comparativos cuando se muestra la gravedad

⁹² Informe resumen del Inventario Nacional de Emisiones a la Atmósfera (Serie 1990-2018), marzo 2020, p. 3.

del asunto. De las grandes economías de la UE por PIB⁹³, España es la que mayor crecimiento del nivel de emisiones ha experimentado. Es más, incluso muchos de esos países logran reducir su nivel de emisiones respecto de 1990, dejando en entredicho la actuación de nuestro país en esta materia.

Figura 3: Evolución de las emisiones de CO₂ de las grandes economías de la UE (Serie 1990-2017)



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la OCDE

b) Ausencia de figuras impositivas sobre el dióxido de carbono

Si de algo adolece la fiscalidad ambiental en España es de la inexistencia de un impuesto que grave el GEI de mayor incidencia: el dióxido de carbono. En efecto, España cuenta a nivel estatal con un impuesto que grava las emisiones de gases fluorados de efecto invernadero, cuando el esquema de distribución bruta de emisiones de GEI en 2018 muestra que, del total de las emisiones, el 81% correspondieron al CO₂, mientras que el total de los GFEI no llegó a los dos puntos porcentuales. Con ello no se trata de minusvalorar el IGFEI, sino al contrario, pues de hecho, su eficacia ha sido especialmente alta. Las emisiones de GFEI sufrieron un descenso interanual 2017-2018 del 14,2 %.

⁹³ Alemania, Reino Unido, Francia, Italia y España

Si a esta contradicción, que es no gravar un gas contaminante que supone cuatro quintos de todas las emisiones y sí los que tienen una incidencia mínima, se le añade la partitura varias veces esgrimida de que los problemas medioambientales de repercusión global son mucho mejor enfrentados desde instancias, al menos estatales, refuerza más aún si cabe nuestra tesis de la necesidad de un impuesto sobre las emisiones de CO₂.

c) Opinión pública sobre el cambio climático

Nunca es popular aumentar la carga impositiva. Cierto. Pero cuando esta se mezcla con materia medioambiental la perspectiva cambia. Nunca antes el problema del cambio climático había acogido a tantos seguidores. Es más, a nivel UE, el Eurobarómetro de abril de 2019 era contundente al afirmar que un 90% de los entrevistados (españoles) consideraba el cambio climático como una amenaza muy seria para el futuro inmediato de nuestro planeta. Un nivel, por cierto, 10 puntos porcentuales superior a la media europea. Esto desde el punto de vista más cercano al de las personas físicas, las cuales, en mayor medida, verían el efecto de un posible impuesto en el precio que pagarían por determinados productos.

A nivel empresarial ya se hicieron algunas reseñas en el apartado de ventajas del impuesto ambiental sobre otras herramientas normativas. Muchas empresas están trabajando para convertirse en empresas neutrales en un futuro, con lo cual indirectamente, aunque sea más a modo de cortina de humo, están asumiendo que el cambio climático es una amenaza, y por ende, que el cambio de sus modelos de producción es necesario.

Lo anterior en ningún caso justificaría la imposición de un impuesto de notas confiscatorias que no respetase los principios de justicia tributaria o que provocase a los operadores económicos una pérdida de competitividad excesiva, pero sí que magnifica el presente. Un presente en el que son cada vez más, aunque sea en distinta medida, los que miran al futuro de otra manera.

d) Las arcas del Estado

Problema importante donde los haya es el de las arcas públicas españolas. El temor de no poder hacer frente a las exigencias de las pensiones, la delicada situación que

atraviesa nuestra deuda (97% en términos de PIB⁹⁴) y el estruendoso impacto generado y por generar como consecuencia de la pandemia del denominado COVID-19, dejan un panorama muy delicado que requiere no solo de actuación, sino sobre todo de ingresos.

Especial alusión quería hacer en este punto sobre el impacto que podría tener la pandemia del COVID-19 sobre este proyecto impositivo. Un gran número de empresas saldrán, si es que salen, muy mal paradas de este bache económico sin precedentes. Dicho lo cual, un nuevo gravamen, una vez se reanude el normal curso económico, no parece la mejor de las opciones. Sin embargo, esto no puede constituir excusa para que un proyecto de tal importancia quede en el olvido. El cambio climático sigue y seguirá siendo nuestro “talón de Aquiles”, porque mientras que las pandemias son coyunturales (ojalá así sea), el cambio climático es un problema que ya ha demostrado su carácter crónico, y que por mucho que se quiera obviar, al igual que las pandemias, el cambio climático tiene su impacto sobre la vida de las personas. Por tanto, de la misma forma que el momento temporal de entrada de este impuesto tiene que tener muy en consideración el escenario que resultará de las consecuencias del “coronavirus”, también se ha de entender que la necesidad de acción impositiva por el cambio climático, por desgracia, no se la va a llevar el COVID-19, incluso aunque los niveles de contaminación atmosféricos hayan caído de forma drástica en buena parte de nuestro planeta.

Fuera de lo anterior, en el ámbito europeo, los ingresos provenientes de impuestos medioambientales en España durante 2018 suponen un 1,84% del PIB, cuando la media europea es del 2,4%. A su vez, si lo comparamos con el total de lo recaudado por la Hacienda pública en ese mismo año, el porcentaje es del 5,12% siendo el de la UE en su conjunto un 6,12%. En cálculos de GESTHA, estos números resultan en una pérdida de recaudación en torno a los 6.500 millones de euros con respecto al entorno UE.

Hechos y cifras, que aunque no son desoladoras, ofrecen una perspectiva técnica de porque en términos técnico-económicos un impuesto sobre el dióxido de carbono en España no acarrearía una diferencia sustancial con nuestro entorno más próximo, y ayudaría de forma notoria a las cuentas estatales.

e) Mandato constitucional y suscripción de compromisos internacionales

⁹⁴ Datos obtenidos de EUROSTAT para el año 2018:
<https://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=teina225&plugin=1>

El hecho de que esté colocado en última posición tiene su razón de ser. El mandato que explicita el artículo 45 CE, además de preconizar un derecho al medio ambiente vulnerado en innumerables ocasiones, obliga a los poderes públicos a actuar para protegerlo. Un principio rector, de corte transversal, que tiene no solo que informar las específicas políticas medioambientales, sino también el restante conjunto de las producciones legislativas y actuaciones de las Administraciones Públicas⁹⁵.

A nivel internacional, además del no cumplimiento individual del compromiso asumido en el Protocolo de Kyoto, España en 2015, al suscribir el Acuerdo de París y de acuerdo con el compromiso unitario de la UE, se compromete a reducir en un 40% las emisiones de GEI antes del año 2030.

En otras palabras, un mandato constitucional y unos compromisos internacionales que quedando fuera del argumentario facultativo, conforman el último reducto de por qué los poderes públicos españoles tienen que actuar cuanto antes y no dejar escapar aún más tiempo.

6.2. “El Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono (CO₂)”

Como conclusión a este documento de investigación se dedica este apartado a explicar los distintos elementos que conformarían una sensata propuesta impositiva sobre las emisiones de CO₂ en España, que en opinión del que escribe cumpliría las necesidades básicas que ahora mismo presenta nuestro país.

a) **Ámbito**

A pesar de que como se ha dicho, la formulación ideal sería una proposición de dimensiones internacionales, esto no es algo posible en el corto plazo. Ni siquiera a nivel europeo como demostró el fracasado intento por parte de la Comisión Europea en 2011. Así, no queda más remedio que plantear este nuevo impuesto en el ámbito nacional. Eso sí, sin bajar en ningún caso al ámbito autonómico o local.

⁹⁵ Cfr., MONTES NEBREDA, A., *Imposición al carbono...*, cit., p. 38.

b) Objetivos a cumplir

Como consecuencia del fin extrafiscal que infiere el impuesto medioambiental, es bastante recomendable estipular una serie de objetivos a cumplir, que den fe, una vez sus resultados se revisen, de la verdadera efectividad del impuesto.

En conjunción con la UE, España se ha comprometido a reducir las emisiones de GEI en un 40% antes de 2030. Pues bien, parece esto una medida de referencia bastante adecuada para el propósito de este impuesto.

c) Hecho imponible

El hecho imponible recaería sobre las emisiones de CO₂. Ciertamente, pero, siendo posible cuantificar los demás GEI en unidades equivalentes al CO₂ y la baja repercusión que tienen estos en el total de emisiones, podría ser útil a efectos de simplificación una unificación de todos los GEI en un único impuesto, incluyendo también las emisiones de gases fluorados a pesar de ya encontrarse gravados por el IGFEI.

De este modo, el impuesto sobre emisiones de CO₂, podría gravar las actividades económicas y productos que en su proceso o uso emitan dióxido de carbono (CO₂), Metano (CH₄), Óxido de Nitroso (N₂O), así como los gases fluorados contenidos en el IGFEI⁹⁶. Con esta formulación se logra una mucho mayor simplificación de la fiscalidad atmosférica ya existente.

Otro punto importante respecto del hecho imponible para que de verdad tenga su efectividad a la hora de internalizar los costes ambientales en los precios es llevar a cabo una previa simplificación del contexto fiscal energético como bien propone el Informe de la Comisión de Expertos de Transición Energética (2018). Esto es, antes de introducir este impuesto habría que eliminar, del contexto fiscal español, los impuestos especiales al consumo de electricidad, carbón, gas natural e hidrocarburos y de forma concreta el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, así como los impuestos autonómicos sobre los GEI⁹⁷.

⁹⁶ Propuesta de GESTHA: <http://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=637>

⁹⁷ Informe de la Comisión de Expertos de Transición Energética (2018), pp. 288-289.

d) Sujetos pasivos

Alineadamente con lo anterior serían sujetos pasivos del impuesto, por un lado, las instalaciones de generación de electricidad emisoras⁹⁸, y por otro lado, los consumidores finales que utilicen carbón, gas natural, y derivados propios del petróleo para los usos industrial, residencial, y de transporte. De esta manera, conseguimos gravar las emisiones de cuatro sectores que en el 2018 conformaron el 73,3% del total de las emisiones de GEI.

e) Supuestos de no sujeción y exención

Probablemente es el apartado más conflictivo que tiene la propuesta. Es tal la complejidad que presenta el sistema fiscal español que de primeras, lejos de acertar, es muy factible provocar en determinados sujetos pasivos un excesivo coste a través de una doble onerosidad por el solapamiento de distintas figuras tributarios. En aras de evitar este perjuicio, se explica los más importantes caracteres configuradores que ayudarían en ese sentido.

En primer lugar, y como bien preavisamos en su apartado correspondiente, los sujetos adheridos al RCDE UE deben de configurarse dentro de un mecanismo para evitar la doble imposición. O bien, en forma de exención parcial, pagando el mismo tipo impositivo que los restantes sectores; pero posteriormente posibilitando deducir las cuantías equivalentes a los derechos de emisión adquiridos (mecanismo aplicado por Reino Unido), o bien, simplemente estableciendo una no sujeción sobre estos operadores. La primera de ellas parece la más adecuada para la finalidad que se persigue, pero ha de ser configurada, en mi opinión, de tal manera que dichos sujetos abonen primero sus derechos en el mercado y posteriormente realicen a través de su correspondiente liquidación el abono de la cantidad que reste. Un diseño que permitiría no afectar en demasía su liquidez. Eso sí, para que sea eficaz se requerirá de un precio o tarifa siempre superior al precio medio o métrica análoga que tenga el RCDE UE, pues en caso contrario, no tendría sentido el impuesto sobre estos operadores.

Otro factor importante en la configuración de las exenciones sería el de los sectores susceptibles de “riesgo de fuga de carbón” por pérdida de competitividad. Para

⁹⁸ Con esta formulación se consigue dejar fuera a las energías renovables

evitarlo, se aboga por la interposición a estos sectores de una suerte de exención o compensación en el corto-medio plazo a través de una tarifa especial⁹⁹.

f) Base imponible y tipo impositivo

Conformará la base imponible, de conformidad con las recomendaciones de instituciones internacionales como OCDE y el IMF, el número de toneladas equivalentes de CO₂ calculadas conforme al PCA específico de cada GEI.

El tipo impositivo, además de las tarifas alternativas para determinados sujetos pasivos, debería aproximarse dentro del rango de los 45-90€ (50-100\$) por tonelada equivalente de CO₂ de tal forma que el objetivo establecido en el Acuerdo de Paris sea alcanzable. Sin embargo, de primeras parece una cuantía cuanto menos bastante elevada, muy lejana del precio medio que presenta hoy el RCDE UE, en torno a los 25€/tCO₂. Por ello, con la pretensión de mejorar la protección del medio ambiente, al mismo tiempo que se preservan los intereses económicos, un precio razonable sería el de 30€/ tCO₂, y conforme pasen los años ir aumentándolo, al igual que ha hecho Francia.

Idea complementaría podría ser la de establecer tarifas progresivas en función del rebasamiento de determinados límites en las bases imponibles, así como aplicar exenciones a todos aquellos sujetos cuyas emisiones se encuentren por debajo de un determinado mínimo. Se conseguiría dotar al impuesto de una progresividad reconocida constitucionalmente, y sobre todo, evitar una muy poco deseada conexión entre este tipo de impuesto y el nivel de ingresos, pues de lo contrario se estaría provocando una desigualdad entre sujetos que, aun contaminando los mismo, ostentan una distinta carga tributaria.

g) Destino de la recaudación

Por último, el destino de lo recaudado tiene innumerables opciones. Lo ideal sería que la recaudación se destinará a la inversión en tecnologías que permitieran a los operadores, de forma paulatina, poder ir adaptándose y disminuyendo las emisiones. De esta manera, todos los elementos del impuesto se orientarían hacia el fin extrafiscal del tributo. Sin embargo, el actual estado de las arcas del Estado podría negarnos esa opción.

⁹⁹ Vid., *Informe de la Comisión de expertos...*, cit., p. 290.

Necesidades más acuciantes como la de las pensiones o el alto nivel de deuda sobre PIB requieren de especial cuidado en estos momentos.

Otra alternativa es la aplicación de la “teoría del doble dividendo”, mediante la cual la recaudación obtenida permite descargar de forma relativa la imposición personal, y más en específico, el factor trabajo.

Independientemente del objeto al que se destine la recaudación, creo ostensiblemente que en la configuración del impuesto se debería asegurar que como mínimo una parte de la recaudación esté destinada a programas de protección ambiental. Un elemento que dotaría a este impuesto sobre las emisiones equivalentes de CO₂ de credibilidad entre los propios sujetos afectados por el impuesto y una mayor aceptación social¹⁰⁰.

6.3. Consecuencias de su implementación

La entrada de esta figura tributaria probablemente traería dos tipos de consecuencias: medioambientales y económicas. Respecto de las primeras, la enseñanza internacional muestra una mejora de la calidad del aire gracias a la progresiva sustitución de las fuentes de energía más contaminantes hacia otras más limpias. Sin embargo, esto nunca será posible sin una política medioambiental sagazmente diseñada que acompañe a la figura tributaria. Además, es importante tener en cuenta que no sería sencillo establecer nexos de causalidad estancos y absolutos entre el hecho imponible del impuesto y una potencial reducción de las emisiones de GEI. Existen otros muchos factores que pueden ayudar en esa dirección.

En cuanto a las consecuencias económicas, estas pueden adoptar distinto color. Por un lado, este impuesto puede entrañar una suerte de impulso definitivo a la nueva economía amiga y respetuosa con el medio ambiente. A muchos sectores, especialmente los más contaminantes, este tipo de impuesto les obligará a tomar decisiones muy importantes, muchas de ellas de no retorno. Pero también permitirá el nacimiento de

¹⁰⁰ Cr., RENIEBLAS DORADO, P. y GONAZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, P., “Recomendaciones de mejora, otras consideraciones para una posible reforma” en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Reflexiones...*, cit., p. 447.

nuevos modelos de negocio y sectores centrados en las tecnologías verdes, lo cuales antes no tenían apenas cabida en el mercado.

No obstante, lograr dichas consecuencias positivas no está exento de algunos sacrificios. Primeramente, el impuesto supondría un impacto en la competitividad de nuestro tejido empresarial, que se sentiría tentado a trasladar su producción a otras localizaciones libres de este gravamen. En segundo lugar, el impuesto traería consigo una subida de los precios de los productos a los que afecte el impuesto, que si bien, a la larga, desembocaría en un descenso de la demanda y a su vez en un cambio de las tendencias de consumo. Por último, como consecuencia de la falta de alternativas tecnológicas en determinados sectores, el impuesto puede constituir una excesiva onerosidad sobre sus modelos productivos, de ahí que sea altamente recomendable integrar dentro del impuesto supuestos de exención y limitación de la carga tributaria, que, en definitiva, eviten dejar por el camino a los operadores verdaderamente comprometidos.

7. CONCLUSIÓN

La extralimitación que está perpetrando el ser humano con los recursos y entornos naturales de nuestro planeta Tierra comienza a ser observada como una amenaza global y real que muchos de nosotros, si no cambia demasiado la situación, padeceremos en nuestras carnes. Como medida de contraataque, aparece en escena el impuesto medioambiental. Un instrumento normativo, que si bien, no es la primera vez que acude a la llamada, se desmarca de otros como las sanciones (*command-and-control*) o las ayudas públicas (*incentives-based*) por su particular manera de intentar reducir las agresiones que está sufriendo nuestro medioambiente.

El tributo ambiental ofrece unas virtualidades que otros instrumentos no pueden ofrecer, pero requiere de una sagaz configuración que le permita entrar en el ordenamiento jurídico. La tensión que induce el fin extrafiscal del tributo sobre el principio de capacidad económica merece siempre para el legislador, y en último término, para el Juez, una especial consideración a través de los controles de idoneidad, lesión mínima y proporcionalidad. Además, a parte de los controles pertinentes, los tributos ambientales, al traer a colación las materias fiscal y medioambiental, están sujetos a las normas competenciales propias que ostentan los distintos niveles competenciales en nuestro país. Un reparto competencial distribuido entre Estado, CC.AA y Corporaciones Locales que ha quedado muchas veces evidenciado por su especial complejidad y el desbordante caos legislativo que genera.

De entre los principales problemas medioambientales que asolan el entorno natural, la contaminación atmosférica destaca en gran medida. Desde la década de los noventa, la alta clase política internacional ha intentado alinear los intereses de todos en una misma dirección. Tras numerosas conferencias, acuerdos y protocolos, el panorama actual no es precisamente esperanzador. Si bien, países pioneros en la protección de la atmósfera y el nacimiento de los mercados de emisiones han hecho ganar enteros a la práctica impositiva sobre las emisiones de los GEI como medida alternativa. Una práctica a la que se tiene que sumar España por constituir, no solo una oportunidad para remontar la excesiva cantidad de GEI que emite a la atmósfera y cumplir con los compromisos internacionales suscritos, sino una obligación legal y moral con las futuras generaciones.

8. BIBLIOGRAFÍA

8.1. Legislación

a) Internacional

Acuerdo de París de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, adoptado el 12 de diciembre de 2015

Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas Sobre el Cambio Climático, adoptado el 11 de diciembre de 1997

b) Unión Europea

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 por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo

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

Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales

Directiva 2009/29/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE para perfeccionar y ampliar el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2004/54/CE

Directiva (UE) 2018/410 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de marzo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE para intensificar las reducciones de emisiones de forma eficaz en relación con los costes y facilitar las inversiones en tecnologías hipocarbónicas, así como la Decisión (UE) 2015/1814

Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plásticos en el medio ambiente

Reglamento (CE) N° 842/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, sobre determinador gases fluorados de efecto invernadero

Reglamento (CE) n° 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado

Reglamento (UE) N° 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre gases fluorados de efecto invernadero y por el que se deroga el Reglamento (CE) N° 842/2006

Versión Consolidada del Tratado de la Unión Europea

Versión Consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

c) España

Constitución Española de 1978

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética

Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales

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

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local

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

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

8.2. Jurisprudencia y resoluciones administrativas

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 31/2010, de 28 de julio

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

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 331/2005, de 16 de diciembre

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 210/2012, de 14 de noviembre

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 74/2016, de 14 de abril

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 53/32014, de 10 de abril

Tribunal Constitucional (Sala Segunda). Sentencia núm. 19/1996, de 12 de febrero

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 16/1997, de 30 de enero

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 72/2003, de 10 de abril

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 179/2016, de 13 de junio

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm.48/2004, de 25 de marzo

Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta). Sentencia de 7 de noviembre de 2019, Caso varios contra varios (EU:C:2019:934)

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1676-14 de 1 de julio de 2014.

8.3. Libros y artículos doctrinales

BASTIDA PEYDRO, M., y BORDÓN VALIENTE, J., “Fiscalidad a la energía y a los productos energéticos” en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2018, págs. 123-154.

- BIRK, D., DESENS, M., y TAPPE, H., *Steuerrecht*, C.F. Müller, Auflage, 2014.
- BLANCO MARTÍN, J.J., MAURENZA, GARCÍA, M., y ORTIZ, CALLE, E., “El contexto de la fiscalidad ambiental en España” en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2018, págs. 63-118.
- CASCAJO CASTRO, J. L., TEROL BECERRA, M., DOMÍNGUEZ VILA, A., NAVARRO MARCHANTE, V. (Coord.), *Tirant lo Blanch*, Valencia, 2012.
- COBOS GÓMEZ, J. M., “Fiscalidad ambiental en España: ¿realidad o quimera?”, *Estrategia Financiera*, n.º 309, octubre de 2013, págs. 66-71.
- COBOS GÓMEZ, M. J., “El futuro de la tributación sobre las emisiones atmosféricas de origen industrial en un contextos de reforma fiscal” en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (directora), *Tendencias y retos del Derechos Financiero Tributario (3ª parte)*, Instituto de Estudios Fiscales, VI Encuentro e Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 2018, págs. 94-104.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “Una perspectiva medioambiental del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero” en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (directora), *Tendencias y retos del Derechos Financiero Tributario (3ª parte)*, Instituto de Estudios Fiscales, VI Encuentro e Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 2018, págs. 105-114.
- GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, P., “Orientaciones generales de organizaciones internacionales (OCDE, FMI, UE)” en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2018, págs. 39-60.
- HERRERA MOLINA, M, P., *Capacidad económica y sistema fiscal.*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas” en *Impuestos*, nº1, 1996, págs. 85-100.
- LARREA BASTERRA, M., FERNÁNDEZ GÓMEZ, J., y ÁLVARO HERMANA, R., *La fiscalidad energética en Francia*, *Cuadernos Orkestra*, n.º 52, mayo 2019.
- MONTES NEBREDA, A., *Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 2019.
- PÉREZ SOLA, N., “El derecho-deber de protección del medio ambiente”, *Revista de Derecho Político*, N.º 100, septiembre-diciembre 2017, pp. 949-986.
- RENIEBLAS DORADO, P. y GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, P., “Recomendaciones de mejora, otras consideraciones para una posible reforma” en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2018, págs. 433-472.
- RENIEBLAS DORADO, P., “Definiciones relevantes y consideraciones generales a efectos del estudio”, en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2018, págs. 19-36.
- ROSEMBUJ, T., *El impuesto ambiental*, El Fisco, Barcelona, 2009.
- RUIZ-RICO, G., “El derecho constitucional al medio ambiente”, *Tirant monografías*, Valencia, 2000.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, V. M., *La protección del medio ambiente en la Unión Europea*, Universidad Oberta de Cataluña, 2014.

TEJEDOR DE LA FUENTE, E., “Fiscalidad de las emisiones a la atmósfera” en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS y EY ABOGADOS., *Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2018, págs. 157-183.

VARONA ALABERN, J. E., *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

8.4. Informes y referencias de Internet

COMISIÓN EUROPEA., “Régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE UE)” en *Acción por el Clima*. (Disponible en https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_es)

DUSSAUX, D., “The joint effects of energy and carbon taxes on environmental and economic performance: evidence from the French sector”, OECD Environment Directorate, 2020. (Disponible en [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ENV/WKP\(2020\)1&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ENV/WKP(2020)1&docLanguage=En))

FARID, M., KEEN, M., PAPAIOANNOU, M., PARRY, I., PATTILLO, CT., TER-MARTIROSYAN, and OTHER IMF STAFF, *After Paris: Fiscal, Macroeconomic and Financial Implications of Climate Change*, International Monetary Fund, 2016, págs. 1-46. (Disponible en <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2016/sdn1601.pdf>)

FLORES, D., “Los mercados de derechos de emisiones: poner precio al aire para que se contamine menos” *RTVE*, 4 de diciembre de 2019 (Disponible en <https://www.rtve.es/noticias/20191204/mercados-derechos-emisiones-poner-precio-aire-para-se-contamine-menos/1992812.shtml>)

GESTHA., “Gestha propone gravar las emisiones contaminantes para recaudar más de 10.000 millones de euros al año” (Disponible en <http://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=637>) *Informe de la Comisión de Alto Nivel sobre los Precios del Carbono*, Washington, DC, Banco Mundial, 2017. (Disponible en https://static1.squarespace.com/static/54ff9c5ce4b0a53decccfb4c/t/59b7f2cbe9bfdfbcc6401095/1505227469557/CarbonPricing_SpanishSummary.pdf)

Informe de la Comisión de expertos de Transición Energética (2018), enero 2018 (Disponible en http://www6.mityc.es/aplicaciones/transicionenergetica/informe_cexpertos_20180402_veditado.pdf) *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, Secretaria de Estado de Hacienda, 2014. (Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>)

Informe resumen del Inventario Nacional de Emisiones a la Atmósfera (Serie 1990-2018), marzo 2020. (Disponible en https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/sistema-espanol-de-inventario-sei-/resumen-inventario-gei-ed2020_tcm30-486322.pdf)

OCDE., *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, OCDE, , Ediciones Mundi-Prensa, Madrid, 1994.

WORLD BANK GROUP., “State and Trends of Carbon Pricing 2019”, Washington, 2019. (Disponible en <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/31755>)