



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LA FISCALIDAD DE LA ENERGÍA EN
ESPAÑA: PROBLEMAS Y RETOS
ANTE LA TRANSICIÓN
ENERGÉTICA**

Autora: Gloria Pineda Rodríguez-Pina
5º E-3 C
Derecho Financiero y Tributario

Tutora: María Pilar Navau Martínez-Val

Madrid
Abril de 2021

ÍNDICE DE CONTENIDOS

I. INTRODUCCIÓN	7
1. JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA.....	7
2. OBJETIVOS.....	12
3. METODOLOGÍA.....	13
4. ESTRUCTURA DEL TRABAJO.....	13
CAPÍTULO II. LA TRANSICIÓN ENERGÉTICA Y LA FISCALIDAD	15
1. EL MUNDO HACIA LA TRANSICIÓN ENERGÉTICA.....	15
1.1 <i>Concepto de transición energética</i>	15
1.1.1 Los costes ambientales de la energía: el impacto de la misma.....	17
1.2 <i>Principales Convenios Internacionales</i>	18
1.2.1 Compromisos de la Unión Europea.....	19
a) El Pacto Verde Europeo.....	22
1.3 <i>La transición energética en España</i>	24
2. LA REFORMA FISCAL COMO HERRAMIENTA PARA LA TRANSICIÓN ENERGÉTICA.....	26
2.1 <i>Concepto de fiscalidad energética</i>	26
2.1.1 El principio de quien contamina paga.....	27
2.1.2 Fiscalidad energética como medio para internalizar costes ambientales.....	27
2.2 <i>La reforma fiscal “verde”</i>	30
2.2.1 La importancia de los impuestos sobre emisiones de carbono.....	34
CAPÍTULO III. SITUACIÓN ACTUAL DE LOS TRIBUTOS SOBRE LA ENERGÍA EN ESPAÑA	37
1. POTESTADES ESTATALES, AUTONÓMICAS Y LOCALES EN MATERIA DE FISCALIDAD ENERGÉTICA.....	37
1.1 <i>Introducción</i>	37
1.2 <i>Fiscalidad energética estatal</i>	37
1.2.1 Principales tributos sobre la energía a nivel estatal.....	38
a) Impuestos especiales.....	38
1.3 <i>Fiscalidad energética autonómica</i>	43
1.3.1 Principales tributos propios sobre la energía a nivel autonómico.....	46
a) CCAA de régimen común.....	46
b) CCAA de régimen foral.....	50
1.4 <i>Fiscalidad energética local</i>	51
1.4.1 Principales tributos sobre la energía a nivel local.....	52
a) Impuestos de establecimiento obligatorio.....	52
b) Impuestos de establecimiento obligatorio.....	53

2.	CONCLUSIÓN DE LA SITUACIÓN ACTUAL.....	53
CAPÍTULO IV: PROPUESTA DE REFORMA TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO		
ENERGÉTICO PARA EL CASO ESPAÑOL.....		
1.	PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA REFORMA	54
2.	ARMONIZACIÓN DEL EJERCICIO DE LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS ENTRE ESTADO, CCAA Y ENTES LOCALES.....	56
3.	PROPUESTAS EN MATERIA DE ADAPTACIÓN DE TRIBUTOS EXISTENTES	58
4.	PROPUESTA EN MATERIA DE NUEVOS TRIBUTOS	61
4.1	<i>El impuesto a las emisiones</i>	61
4.1.1	Impuesto al CO2.....	61
4.1.2	El impuesto al resto de emisiones contaminantes	63
5.	OTRAS PROPUESTAS Y COMENTARIOS.....	64
5.1	<i>Recargo para financiar las energías renovables</i>	64
5.2	<i>Crítica a la Nueva ley</i>	65
6.	¿Y AHORA QUÉ? LA FISCALIDAD ENERGÉTICA TRAS LA PANDEMIA	66
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES.....		
BIBLIOGRAFÍA		
		69

ÍNDICE DE FIGURAS Y TABLAS

FIGURA 1: GRÁFICO CONCENTRACIÓN DE CO2 MUNDIAL	9
FIGURA 2: GRÁFICO MEDIA IMPUESTOS ENERGÉTICOS	32
TABLA 1: TABLA RESUMEN PRINCIPALES IMPUESTOS ENERGÉTICOS AUTONÓMICOS	45

ABREVIATURAS

- CCAA: Comunidades Autónomas
- CE: Constitución Española de 1978
- CO2: Dióxido de Carbono
- IAE: Impuesto sobre actividades económicas
- IEDTM: Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte
- IVPEE: Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica
- LOFCA: Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas
- TC: Tribunal Constitucional
- TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- TS: Tribunal Superior de Justicia
- UE: Unión Europea

RESUMEN

El presente Trabajo de Fin de Grado desarrolla los problemas y retos de la fiscalidad energética española ante la necesidad de una transición energética. Así, una vez analizados los mecanismos tributarios actuales en materia de energía a nivel local, autonómico y estatal, y llegados a la conclusión de que los mismos son tanto insuficientes como poco eficientes en cuanto a la consecución de objetivos verdes se refiere, por sus carencias y por su falta de coordinación, planteamos una hipotética reforma que, si bien no solventa todos los problemas encontrados, sí que mejora la situación. Pretendemos con esta transformar el sistema en uno más óptimo, capaz de convertir la fiscalidad en un instrumento clave para la sostenibilidad, acercando España a una inminente y fructuosa transición energética.

PALABRAS CLAVE: *Emisiones, Fiscalidad energética, Transición energética, Reforma fiscal, Sistema Tributario*

ABSTRACT

This Final Degree Project develops the problems and challenges of Spanish energy taxation in the face of the need for an energy transition. Thus, having analyzed the current energy tax mechanisms at local, regional and state level, and having concluded that they are both insufficient and inefficient in terms of achieving green objectives, due to their shortcomings and lack of coordination, we propose a hypothetical reform which, although it does not solve all the problems encountered, does improve the situation. We aim to transform the system into a more optimal one, capable of converting taxation into a key instrument for sustainability, bringing Spain closer to an imminent and successful energy transition.

KEYWORDS: *Emissions, Energy Taxation, Energy Transition, Tax Reform, Tax System*

I. INTRODUCCIÓN

La transición energética en la que el planeta se haya sumido es indiscutible. De entre los mecanismos con los que cuentan los Estados para acercarse a esta última encontramos, entre otros, los impuestos energéticos. Si bien tradicionalmente han tenido como finalidad última la recaudación, la capacidad de los mismos para promocionar un uso más eficiente de la energía y fuentes más limpias hacen de la fiscalidad energética un instrumento vital para alcanzar la citada transición en nuestro país¹.

En este trabajo fin de grado presentaremos los problemas y retos a los que se enfrenta la fiscalidad de la energía en España, así como nociones sobre una posible reforma que ayudaría a mejorar la precaria situación en la que esta se encuentra.

1. JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA

En 1975 Wallace S. Broecker pronunció por primera vez las palabras “Cambio Climático”. Casi medio siglo después, este concepto es ahora, junto con la pandemia del COVID-19, el mayor enemigo a batir para la raza humana.

Aunque ya instituciones del calibre de la Unión Europea comenzaron a reflejar el malestar provocado por los problemas medioambientales en diversos tratados; el Acta Única Europea de 1986² atribuyó competencias expresas a las instituciones de la Unión en la materia, competencias que posteriormente reiteraron y ampliaron el Tratado de Maastricht y Ámsterdam, de 1992 y 1997 respectivamente, consagrándose como ideal europeo conseguir “un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente”³. Los intereses políticos contrapuestos y la industria petrolífera y textil, entre otros, han supuesto una ralentización de lo que debiera haber sido un cambio, aunque escalonado, rápido y firme de la sociedad en lo que al cuidado del planeta se refiere.

Es inevitable culpar entonces al acelerado desarrollo industrial de los últimos años del deterioro natural del ecosistema y acusar al mismo de provocar el nacimiento

¹Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, Comisión Europea 2011 (disponible en [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0169/_com_com\(2011\)0169_es.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0169/_com_com(2011)0169_es.pdf); última consulta 7/02/2021)

² Impuesto sobre la energía: Contexto y alcance de las medidas fiscales para la sostenibilidad energética, DOC 2013\2 ARANZADI experto del 3 de octubre de 2020

³ Tratado de la Comunidad europea, artículo B (DOUEC núm. 340, de 10 de noviembre de 1992)

de una cultura ecológica⁴ que poco a poco va calando en la sociedad, principalmente en la población más joven. Y es dentro de ese movimiento sostenible dónde aparecen las distintas fuentes de energía como actores protagonistas. En un mundo globalizado, donde todo es cambiante y prescindible, el sector energético ha demostrado, durante los últimos años, una capacidad singular para mantenerse fuerte ante las adversidades que azotan la economía de cualquier país, sin distinción. En pleno auge de las renovables, y con una pandemia a las espaldas, pero también en el horizonte, la energía verde es uno de los pilares sobre los que la sociedad habrá de reconstruirse.

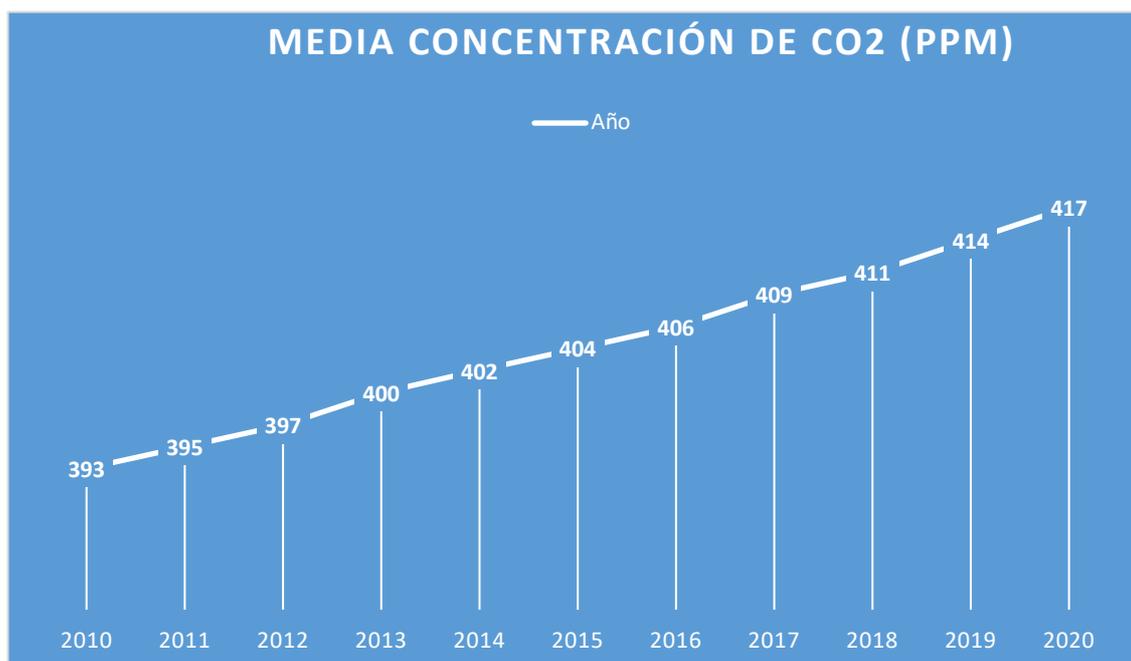
En lo que respecta a España, debido principalmente a su condición climática, debiera en los próximos años posicionarse como uno de los exportadores más importantes de energía renovable del mundo. Y si no ha ocurrido ya, entre los motivos podría encontrarse las notables carencias que posee nuestro país en cuanto regulación energética se refiere, especialmente si se compara con el resto de Europa, siendo las mismas una lacra para el desarrollo del mismo como fuente de sostenibilidad.

Cierto es que no puede pedirse a todos los Estados, teniendo en cuenta los recursos de los que cada cual consta, una modificación radical de sus políticas para hacerlas más sostenibles, pero no puede decirse que todos los países más desarrollados, con infraestructuras y financiación suficientes, hayan conseguido implementar medidas realmente eficientes. Sin embargo, la transición energética ha dejado de ser un capricho para pasar a ser una necesidad: en la primavera del pasado 2020 se registraron 417 ppm de CO₂ en la atmósfera, un máximo histórico acumulado no inscrito desde hace tres millones de años, cuando las condiciones ambientales eran muy distintas a las que hoy en día tenemos⁵

4 Impuesto sobre la energía *op. cit.*

5 Earth System Research Laboratories “Trends in Atmospheric Carbon Dioxide” National Oceanic and Atmospheric Administration, U.S. department of Commerce (disponible en: <https://www.esrl.noaa.gov/gmd/ccgg/trends/weekly.html>; última consulta 5/12/2020)

FIGURA 1: Gráfico concentración de CO2 mundial



Fuente: Elaboración propia con datos de *Earth System Research Laboratories* ⁶

Ante esta alarmante situación, los objetivos ambientales internacionales han aumentado exponencialmente. Instrumentos como la Agenda 2030 de las Naciones Unidas han empezado a imponer a los miembros que actúen de determinada forma, a la espera de penalizaciones a aquellos que incumplan los objetivos marcados⁷.

Y siendo la manera de cumplir esos objetivos libre para cada Estado por norma general, a nuestro parecer la fiscalidad energética es clave a la hora de elaborar un plan productivo y efectivo. Además de ser fuente de ingreso público, los impuestos sobre la energía y productos de la misma pueden considerarse de carácter resarcitorio, pues sirven para compensar el gasto en el que incurrirá el Estado debido a la necesidad de reparación del perjuicio ambiental producido por el contribuyente⁸, poniéndose aquí en juego el principio de “Quién contamina paga”⁹ del que más tarde hablaremos. Con lo

6 *Id.*

7 Sanahuja, J., “Del milenio a la sostenibilidad: retos y perspectivas de la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible” *Miscelanea, Política y sociedad* n°54, 2016, pp.533-555 (disponible en <https://repositorio.unican.es/xmlui/bitstream/handle/10902/12963/DelMilenioA.pdf?sequence=1&isAllowed=y;%20última%20consulta%202002/10/2020; última consulta 5/12/2020>)

8 Carpizo Bergareche, J., Montaña González, E., Checa Regueiro, T., “La fiscalidad energética: sentidos, objetivos y criterios de aplicación” *Fundación Naturgy*, 2019, (disponible en http://www.fundacionnaturgy.org/wp-content/uploads/2019/05/prologo-fiscalidad_energetica.pdf; última consulta 02/10/2020)

9 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 (DOUE núm.143 de 30 de abril de 2014)

cual, parece una herramienta necesaria para alcanzar las metas propuestas. Ahora bien, la citada fiscalidad plantea dos problemas:

El primero, que es clara la necesidad de objetivos e instrumentos comunes transfronterizos. De nada serviría que ciertas naciones adoptasen una posición sumamente estricta mientras que otras continuasen con actividades potencialmente dañinas para el medio. Sin embargo, a día de hoy no existe una institución capaz de legislar y hacer avanzar al unísono a todo país. En el caso que nos compete podríamos mirar hacia la Unión Europea, pero recordemos que ésta por el principio de subsidiariedad sólo podrá legislar con respecto a aquellas materias que le sean atribuidas de forma exclusiva o compartida. Mientras que las políticas monetarias de la zona euro así como el medio ambiente general¹⁰, forman parte de este grupo de competencias, no lo hace la política fiscal formalmente. Y aunque con respecto a esto último, cabe apuntar que de facto la competencia fiscal nacional estará limitada por la UE y por ende será compartida con la misma en cuanto en tanto los tributos nacionales perturben el buen funcionamiento del mercado interior de la Unión¹¹, parece que la armonización total fiscal a nivel europeo hoy parece complicada. Y decimos total porque, pese a la diversidad de tributos de los distintos miembros, en los últimos años se ha conseguido armonizar impuestos indirectos como el IVA o especiales sobre la energía¹².

El segundo conflicto surge de la complicada relación existente entre el derecho a disfrutar de un medioambiente adecuado¹³ y el deber de contribuir¹⁴ con el Estado, provocada por brindar protección medioambiental a través del sistema fiscal¹⁵. El primero de los deberes citados, recogido para el caso español en el artículo 45 de nuestra Constitución, reza “Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado

10 Mangas Martín, A., “La distribución de competencias en la Unión Europea y el principio de subsidiariedad”, Cátedra de Derecho Internacional Público, Universidad de Salamanca (disponible en https://eprints.ucm.es/30336/1/Fund%20Gim%20Abad%202008%20competencias_mangas_martin_a_es_o.pdf; última consulta 02/10/2020)

11 11 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010)

12 *Id.*

13 Constitución Española (BOE núm.311, de 29 de diciembre de 1978)

14 *Id.*

15 Salassa R., “La protección ambiental a través de los tributos en el marco de la relación entre el deber de contribuir y el deber de preservar el medio ambiente” Revista Quincena Fiscal nº12, 2018 (disponible en [10](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad82d9b000001789ec8863ae5bfe02d& marginal=BIB\2018\9903&d ocguid=1e55ab6f0660411e884a301000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefined RelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=; última consulta 2/2/2021)</p></div><div data-bbox=)

para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo”¹⁶. Entonces, aquellos tributos que se consideren medioambientales serán muchos de carácter especial, pues persiguen un interés extrafiscal, en su caso una supuesta protección del medioambiente, siendo aptos para internalizar los costes sociales que ciertas actividades gravadas, cómo el consumo de energías no renovables, genera¹⁷, buscando por otro lado desincentivar estas conductas¹⁸. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional avala esta afirmación al confirmar que estos tributos ambientales “buscan la corrección de las deseconomías externas, puesto que los costes sociales y ambientales que los individuos o empresas que ejercen determinadas actividades contaminantes imponen o trasladan a la sociedad en general no son internalizados por sus causantes” pero que “gozan de una naturaleza híbrida que , además de compartir los principios constitucionales del ordenamiento tributario, tales como los de capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad, equidad distributiva y no confiscatoriedad, los configura como un tributo autonómico con finalidad extrafiscal y afectado al cumplimiento de los deberes públicos inherentes a toda política ambiental, caracteres que le otorgan una tipicidad diferencial no justificada en postulados fundamentalmente recaudatorios”¹⁹. Y es que, aunque no puede negarse que estos tributos están directamente relacionados con el derecho del artículo 43 de la CE, también procuran el sostenimiento de los gastos estatales para la preservación del medio, por lo que podemos concluir con que un sistema fiscal bien diseñado haría compatibles ambos preceptos²⁰.

Sin embargo, lo cierto es que, mientras el resto de miembros de la Unión Europea han ido desarrollando sus políticas fiscales individuales acorde con las necesidades ambientales y objetivos anteriormente expuestos, España es, según dice el profesor Xavier Labandeira, “una anomalía a nivel europeo, con chapuzas regulatorias por parte de las Comunidades Autónomas, así como con una actuación insuficiente de la

16 Constitución Española *op. cit.*

17 Esteve Pardo, J., “Los impuestos especiales como tributos medio ambientales”, Civitas, 1995 (disponible en http://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/1115/medio_ambiente_17_alonso.pdf?sequence=1&isAllowed=y; última consulta 04/11/2020)

18 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992)

19 Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 123/2013, de 23 de mayo (versión electrónica: ECLI:ES:TC:2013:123) Fecha de la última consulta: 4 de enero de 2021

20 Salassa R. *op. cit.*

administración central²¹”. En la misma línea, podemos afirmar que pese a que el número de impuestos españoles a la energía o que influyen sobre esta es elevado: en el ámbito estatal se incluyen impuestos como el Especial sobre la Electricidad o los Hidrocarburos; a nivel autonómico existen más de 60, los cuales muchas veces pueden llegar a incurrir en doble imposición; la gran cantidad de tributos puede hacer que se grave, en algunos casos, de forma diferente la fiscalidad de la energía y demás actividades con impacto directo en el medioambiente, según el territorio del que se hable, siendo imposible hacer frente a problemáticas generales por la falta de coordinación. En capítulos posteriores entraremos en detalle acerca de las diferencias entre regiones, profundizando en lo hasta ahora descrito. En base a lo anterior, puede justificarse que España no pueda seguir la estela del resto de Europa, pues siendo la coordinación interna casi nula, no puede pretenderse llegar a un equilibrio con el exterior²².

Por todo esto, la regulación actual, en vez de ser prolífera y eficaz, según los expertos es “un estorbo”²³ para alcanzar una política fiscal útil que cumpla con su cometido. Siendo indudable que el sector energético renovable está en pleno auge, una regulación a tiempo y acertada podría suponer el impulso de España hacia un liderazgo sostenible, volviéndose a posicionar junto a las grandes potencias económicas a nivel global.

2. OBJETIVOS

Los objetivos de este trabajo no son otros que poner de manifiesto las carencias regulatorias de España en cuanto a fiscalidad energética y demostrar la insuficiencia de las mismas para alcanzar las metas que conlleva una transición energética eficaz, como los denominados impuestos medioambientales; así como proponer soluciones a esas faltas, en base a las medidas ya adoptadas por otros países en el campo fiscal a modo de

21 Labandeira, X., “Segundo Foro AEDEN Covid-19 y Fiscalidad Energética” EJI López-Ibor Abogados y AEDEN (disponible en <https://www.ejilopezibor.com/abogados-lopez-ibor-covid-19-y-fiscalidad-energetica/>; última consulta 10/12/2020)

22 Carpizo Bergareche, J., Montaña González, E., Checa Regueiro, T. *op. cit.*

23 Labandeira, X. *op. cit.*

propuesta de *lege ferenda* o de modificación, si hubiera la necesidad y posibilidad, de las leyes actualmente vigente sobre la materia.

Se pretende mostrar con este trabajo que la regulación fiscal española sobre la energía es ínfima e insuficiente, lo cual supone un lastre para avanzar hacia los objetivos internacionales, así como para exprimir el potencial de España y prosperar en el sector energético renovable a nivel global.

3. METODOLOGÍA

Siendo nuestro objetivo demostrar que efectivamente la regulación española en fiscalidad de la energía es insuficiente y deficiente para alcanzar un desarrollo propiamente sostenible, analizaremos una serie de recursos para fundamentar nuestra hipótesis. En su caso, estudiaremos una serie de leyes, jurisprudencia, doctrina, artículos de revista, así como otros archivos web, sirviéndonos estos como pilar fundamental para desarrollar nuestro trabajo. En base a los anteriores, hemos tratado de utilizar un método de trabajo descendente, yendo de la información más general a los datos más concretos, facilitando así la conclusión final.

4. ESTRUCTURA DEL TRABAJO

El presente trabajo se divide en una serie de capítulos:

En el primero de los mismos, dentro del cual se encuadra este apartado, trataremos de justificar la elección del tema, y una vez definidos los objetivos y la metodología comenzaremos con el siguiente capítulo.

El segundo tratará por un lado la transición energética en general y la misma llevada al ámbito fiscal en especial, justificando el porqué una hipotética reforma fiscal supondría una herramienta clave para la citada transición.

Continuando con el capítulo tercero, el mismo presentará la situación actual de los tributos energéticos españoles, exponiendo los principales estatales, autonómicos y locales, haciendo crítica constructiva de los mismos y concluyendo para dar paso a una supuesta propuesta de reforma tributaria en el ámbito energético, la cual será la protagonista del capítulo cuarto.

El anterior tratará los principios que suponemos cruciales para la reforma, la necesaria armonización de las competencias entre los distintos niveles nacionales,

propuestas en materia de tributos, tanto existentes como nuevos, y una breve conclusión con respecto al COVID-19.

El quinto y último capítulo servirá de cierre con una reflexión general acerca de la hipótesis inicial y las conclusiones obtenidas a lo largo del trabajo.

CAPÍTULO II. LA TRANSICIÓN ENERGÉTICA Y LA FISCALIDAD

1. EL MUNDO HACIA LA TRANSICIÓN ENERGÉTICA

1.1 Concepto de transición energética

Durante el siglo XX, con motivo de la llegada de la industrialización, el uso de combustibles fósiles se multiplicó de tal manera que a partir de 1900 el hombre consumió más energía que en toda la historia de la humanidad²⁴.

Desde que en 1987 se enunciase el “Principio del desarrollo sostenible” describiéndose el mismo como aquel desarrollo que, sin comprometer las futuras generaciones, cubriese las necesidades del presente²⁵, no han sido pocos los sectores que se han visto comprometidos a cambiar su modelo de negocio hacia otros más sostenibles. Pero estas transformaciones son realmente complejas, sobre todo teniendo en cuenta que es un desafío sistémico: los cambios han de producirse en un sistema interconectado donde la más mínima variación terminará por afectar a todo un entramado²⁶.

Dicho lo cual, si hablamos en concreto de transición energética, nos estaremos refiriendo al cambio del sector energético en los sistemas de producción y consumo de energías fósiles altamente contaminantes como el petróleo, hacia fuentes renovables, tales como la solar o eólica²⁷, alineadas con el ya citado “Principio de desarrollo sostenible”.

En cuanto a cuáles son los indicadores que permiten advertir si la transición energética está siendo efectiva, ya sea la supuestamente efectuada por un individuo, una empresa o una nación, siendo innumerables, sin duda el más significativo parece la emisión de CO₂; así una reducción de la misma permitirá afirmar que la transición

24 McNeil, J., “Algo nuevo bajo el sol. Historia medioambiental del mundo en el siglo XX” Alianza Editorial, Madrid, 2003, pp. 222-224 (disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2195697>; última consulta 04/10/2020)

25 Hauff, V., Informe Brundtland, Universidad de Oxford, 1987, pp.11 (disponible en http://www.ecominga.uqam.ca/PDF/BIBLIOGRAPHIE/GUIDE_LECTURE_1/CMMAD-Informe-Comision-Brundtland-sobre-Medio-Ambiente-Desarrollo.pdf; última consulta 02/12/2020)

26 Agencia Europea de Medioambiente, EIOET, “Sustainability transitions: Now for the long term”, 2016 (disponible en <https://www.eea.europa.eu/publications/sustainability-transitions-now-for-the>; última consulta 04/11/2020)

27 S&P Global, “Energy Transition”, 2018, (disponible en <https://www.spglobal.com/en/research-insights/topics/energy-transition>; última consulta 05/11/2020)

energética está teniendo lugar correctamente²⁸. Este último ha sido el claro protagonista de la mayoría de los objetivos impuestos a nivel internacional con respecto al cambio climático.

Con la llegada en 2015 del Acuerdo de París, adoptado en la 21ª Conferencia de las Partes de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático²⁹, se estableció por primera vez en la historia un marco global para frenar el fenómeno. El acuerdo, universal y jurídicamente vinculante, ha sido ratificado por 188 de los 197 países que tomaron parte de la convención. Entre otros objetivos persigue la reducción de las citadas emisiones, trazando un camino más o menos abstracto en la Cumbre del Clima de Katowice de 2018, de manera que permite actuar a aquellos Estados que lo ratifiquen de forma libre, pero sin desvincularlos de las metas establecidas³⁰. Junto con la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas, queda establecido para ese mismo año un marco universal que conlleva la modificación del modelo económico de los países³¹ tal y como lo conocemos hasta el momento.

En el caso concreto de España, el Proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética presentado en las Cortes en 2020, dice textualmente “responder al compromiso asumido por España en el ámbito internacional y europeo”, “lucha contra el cambio climático”, “persigue la transición energética” y en resumen pretende ser el marco institucional que facilite la adecuación del país a las exigencias impuestas por los acuerdos y demás instrumentos que regulan la acción climática³². Aunque abordaremos con más detalle en epígrafes siguientes el proyecto, quedémonos por ahora con el hecho de que la transición energética parece ser, también en España, uno

28 Janoska, P., “Energy Transitions Indicators”, IEA Paris, 2019, (disponible en <https://www.iea.org/articles/energy-transitions-indicators>; última consulta 05/11/2020)

29 Naciones Unidas, “El Acuerdo de París”, 2015 (disponible en <https://unfccc.int/es/process-and-meetings/the-paris-agreement/el-acuerdo-de-paris>; última consulta 03/02/2021)

30 Naciones Unidas UNFCC, “Aprobación del Acuerdo de París”, 2015 (disponible en <http://unfccc.int/resource/docs/2015/cop21/spa/109s.pdf>; última consulta 03/02/2021)

31 Proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética, Exposición de motivos (BOCG, de 29 de mayo de 2020)

32 *Id.*:

de los epicentros sobre los que girarán los próximos movimientos socioeconómicos y legislativos.

1.1.1 Los costes ambientales de la energía: el impacto de la misma

La producción y consumo de energía procedente de fuentes fósiles produce efectos altamente nocivos para el medioambiente en forma de calentamiento global, contaminación atmosférica o lluvia ácida, entre otros³³. Estos costes ambientales son precisamente los que la transición energética pretende eliminar, principalmente mediante innovaciones tecnológicas y legislación. Así, se pretende diseñar tecnologías que permitan reducir la contaminación desde el origen, estudiar su impacto sobre el medio y la capacidad de éste para asimilar esta contaminación, al tiempo que se intenta diseñar estrategias que permitan la recuperación del medio ambiente de los daños causados³⁴.

Si tradicionalmente el problema radicaba en la preocupación ante el posible desabastecimiento de recursos energéticos provocados por el conocimiento de las limitaciones del petróleo y sucedáneos, actualmente el foco de la cuestión se ha trasladado hacia la necesidad de supervivencia de la especie humana y de todas las que la rodean³⁵.

El notable aumento de la población en España y de su actividad económica ha conducido a un incremento en la utilización de la superficie terrestre con finalidades industriales y la generación de residuos contaminantes y de difícil gestión. Las emisiones de gases efecto invernadero, tales como el dióxido de carbono, metano o los óxidos de azufre y nitrógeno³⁶, aumentaron en nuestro país

33 Energía y desarrollo sostenible, “Impacto de la energía”, Biblioteca de la UNED, 2016 (disponible en <https://www2.uned.es/biblioteca/energiarenovable3/impacto.htm#cabeceraimpacto>; última consulta 14/01/2021)

34 *Id.*

35 Ballenilla, F. “La sostenibilidad desde la perspectiva del agotamiento de los combustibles fósiles, un problema socio-ambiental relevante”, Grupo La Illeta, Investigación en la escuela, 2005 (disponible en: https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/61154/R55_6.pdf; última consulta 13/02/2021)

36 “El impacto ambiental de las distintas fuentes energéticas de generación eléctrica”, Fundación Gas Natural 2018 (disponible en: http://www.aytojaen.es/portal/RecursosWeb/DOCUMENTOS/1/0_1150_1.pdf; última consulta 13/02/2021)

desde 1990 en un 15,5%³⁷. Esto, sumado a la generación de ruidos nocivos para la salud, el impacto visual, la desaparición de la estacionalidad climática, la disminución de la capa de ozono y por ende la desprotección de los rayos ultravioleta y el aumento de casos de cáncer y similares, la lluvia ácida y otros efectos negativos para la biodiversidad³⁸; engloba la mayoría del impacto que los sistemas energéticos tradicionales no renovables tienen sobre nuestra sociedad. La contaminación y sus múltiples consecuencias tienen efecto directo sobre cada ser humano en concreto, y a día de hoy es una de las amenazas más importantes de extinción de nuestra especie.

1.2 Principales Convenios Internacionales

Pese a que en los últimos años la concienciación ambiental y la necesidad de una inminente transición energética parece haber aflorado de entre la población a una velocidad vertiginosa, el germen de esta fue plantado hace más de una veintena.

Sin duda, fue el protocolo de Kioto de 1997, impulsado por la ONU y firmado por la UE 2005, el que marcó un antes y un después en la forma de tratar el problema climático. Se trata del primer tratado internacional que estipuló una serie de compromisos de índole legal para reducir las emisiones de Gases Efecto Invernadero³⁹. El mismo tenía como objetivo que los Países Industrializados y Economías de Transición, redujesen sus emisiones de gases efecto invernadero. Concretamente la UE planteó una reducción del 8% de las emisiones para el período 2008-2012 con respecto a los 90⁴⁰. A su vez, creó un sistema que permitía comerciar con derechos de emisiones: aquellas partes que sobrepasasen los límites estipulados podrían adquirir derechos de emisión, a modo de permiso, mientras que aquellos que por su actividad

37 Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico “Informe de inventario nacional de Gases de Efecto Invernadero”, Inventario Nacional de Emisiones de la Atmósfera, 2021 (disponible en https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/sistema-espanol-de-inventario-sei-/es-2021-nir_tcm30-523942.pdf; última consulta 13/02/2021)

38 Heras, F., “Educación Ambiental y Cambio Climático. Respuestas desde la comunicación, educación y participación ambiental” Documentos para la Educación Ambiental, Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, 2010 (disponible en https://www.miteco.gob.es/es/ceneam/recursos/documentos/Libro%20CEIDA%20EA%20y%20Cambio%20Climatico%20completo_tcm30-70529.pdf; última consulta 15/11/2020)

39 Bonell, R. “El protocolo de Kioto y la tributación ambiental” Real Centro Universitario Escorial-María Cristina, Anuario Jurídico y Económico Escurialense, 2007 (disponible en: https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=kioto&btnG=; última consulta 13/12/2020)

40 Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico “Protocolo de Kioto”, MITECO: normativa y textos legales 2020 (disponible en: <https://energia.gob.es/desarrollo/Medioambiente/CambioClimatico/Paginas/ProtocolodeKioto.aspx>; última consulta 04/12/2020)

redujesen las emisiones más de lo establecido expedirían esos derechos, pudiéndose lucrar con su venta, resultando neutro el balance global de las emisiones⁴¹. Pese a ser el primer paso para alcanzar una economía libre de carbono, lo cierto es que no obtuvo los resultados que se esperaban, pues dejó fuera a países en desarrollo, los cuales debido a sus industrias son los más contaminantes del planeta. El protocolo se prorrogó con nuevos objetivos hasta 2012, y después hasta 2020 por medio de la enmienda de Doha.

A Kioto le sucedió el aun más notorio Acuerdo de París en 2015, el cual estableció un marco global para mantener el aumento de la temperatura global por debajo de los dos grados Celsius⁴² y reforzar la capacidad de las naciones para hacer frente a los efectos del cambio climático. Mientras que Kioto sentó unas bases orientativas, París se convirtió en el primer acuerdo universal y jurídicamente vinculante sobre Cambio Climático. Ratificado por 190 partes, y por la UE en 2016, el objetivo del acuerdo fue en todo momento permitir a cada Estado implementar planes independientes con un mismo fin, conscientes de que no todos los países estarían capacitados para seguir las mismas directrices y políticas. En 2020 la Unión presentó las contribuciones a nivel nacional de cada Estado miembro, con el objetivo de ampliar la reducción de emisiones de un 40% a un 55% hasta el futuro 2030, con respecto a los niveles de los 90⁴³.

1.2.1 Compromisos de la Unión Europea

Antes de Kioto, y como primer hito de la Unión con respecto al tema climático, en el Consejo Europeo de 1972 los distintos Estados miembros de la Unión hasta la fecha reconocieron la necesidad inminente de establecer una política comunitaria en materia de medio ambiente. Posteriormente, en 1987 con el Acta Única Europea⁴⁴ se constituyó la primera base jurídica para una política común en

41 Junceda, J. “Comentarios a la Ley 1/2005, de 9 de Marzo, de Comercio de Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero, y a la Normativa Complementaria de Aplicación del Protocolo de Kyoto,” Thomson-Civitas, Madrid 2005 (disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=260957>; última consulta 9/12/2021)

42 Comisión de Expertos de Transición Energética, “Análisis y propuestas para la descarbonización” 2017 (disponible en <https://www.iit.comillas.edu/docs/IIT-18-0291.pdf>; última consulta 07/03/2021)

43 Instrumento de ratificación del Acuerdo de París (BOE núm.28, de 2 de febrero de 2017)

44 Acta Única Europea (DO L núm.169, de 29 de junio de 1987)

materia de medio ambiente, reforzándose la idea a posteriori en los siguientes Tratados, convirtiéndose en política oficial con el Tratado de Maastrich de 1993⁴⁵. En 1999 con el Tratado de Ámsterdam⁴⁶ se estableció la obligación de integrar la protección medioambiental en todas las políticas sectoriales de la Unión y así promover el desarrollo sostenible, mientras que en 2009 el Tratado de Lisboa⁴⁷ convirtió la lucha contra el cambio climático y el desarrollo sostenible en un objetivo específico de la Unión⁴⁸.

Después de ratificar el Acuerdo de París, la Unión puso en marcha una serie de herramientas para reducir el calentamiento global de acuerdo con los objetivos estipulados. Para ello era, y es crucial, combinar diferentes instrumentos, entre los que destacamos los impuestos ambientales, pese a la complejidad que puedan entrañar.

A día de hoy, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁴⁹ en su artículo 11 establece que “las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible”. Por otro lado, del artículo 191 al 193 del mismo texto, la Unión compromete sus políticas a la contribución de la conservación, protección y mejora del medio, protección de la salud de las personas, la utilización prudente de los recursos y el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas medioambientales⁵⁰. Se centra también en la promoción paulatina de medidas de eficiencia energética e inversiones significativas en infraestructuras energéticas verdes, las cuales implementadas de forma acelerada podrían suponer un arma de doble filo; mientras

45 Tratado de la Unión Europea (DO C núm. 191 de 29 de julio de 1992)

46 Tratado de Ámsterdam (DO C núm. 340 de 10 de noviembre de 1997)

47 Tratado de Lisboa (DO C núm. 306 de 17 de diciembre de 2007)

48 Fichas temáticas sobre la UE “La política de medio ambiente: principios generales y marco básico”, Parlamento Europeo, 2020 (disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/71/la-politica-de-medio-ambiente-principios-generales-y-marco-basico>; última consulta 21/02/2021)

49 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea *op. cit.*

50 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea *op. cit.*

una parte sale beneficiada, la otra puede verse enormemente perjudicada, en especial en el corto plazo⁵¹.

En lo que compete a medidas fiscales, una completa armonización de los impuestos medioambientales parece necesaria, no solo para conseguir el fin último de la transición energética, sino también para evitar distorsiones de mercado y malas gestiones de ayudas financieras. Sin embargo, y como ya hemos adelantado, se presenta un escenario realmente complicado al respecto; como el sistema afectaría a competencias que son compartidas entre la Unión y los estados miembros, la clave estaría en coordinar las políticas de la UE con respecto a los mercados internos con la de los Estados en cuando a materia fiscal⁵².

En este caso, la Unión es clara en su mandato: los Estados tienen que implementar políticas para proteger de forma más efectiva el medio ambiente, reducir la contaminación e ir más allá de los estándares europeos. Por ello, en 2007 y 2014 se aprobaron unos objetivos concretos en materia de desarrollo de energías renovables y de eficiencia energética para 2020 y 2030 respectivamente, las cuales daban a los Estados la máxima libertad para implementar los medios⁵³; se pretendía no coartar las políticas individuales de cada gobierno, para agilizar los procesos y evitar conflictos, pero en cierto modo obligando a tomar parte de forma inminente a todos los miembros, sin permitir retrasos en la actuación. A modo de ejemplo, la “Hoja de ruta hacia una economía hipo carbónica competitiva en 2050” estableció una serie de objetivos de reducción de emisiones, previendo para 2050 una bajada de las mismas hasta un 90% ⁵⁴con respecto a 1997, la cual no sería, ni será posible sin un cambio radical tanto en las estrategias de los Estados miembros, cómo en las de la institución.

En 2019 entró en vigor el denominado “Paquete de Invierno de Energía limpia para todos los europeos”, un conjunto de directivas y reglamentos que tienen

51 Clucci, M. “La política energética: principios generales” Fichas temáticas, Parlamento Europeo, 2020 (disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/68/la-politica-energetica-principios-generales>; última consulta 1/12/2020)

52 Villar, M. “State Aids, Taxation and the Energy Sector”, Aranzadi, 2017 (disponible en https://www.academia.edu/32891982/State_Aids_Taxation_and_the_Energy_Sector_Marta_Villar_Ezcurra_ed_Thomson_Reuters_Aranzadi_2017; última consulta 04/01/2021)

53 Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.*

54 Comisión Europea, “Informe sobre el estado de la Unión de la Energía”, Bruselas, 2019 (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1602743359876&uri=COM:2020:950:FIN>; última consulta 07/12/2020)

como objetivo incrementar el alcance de la política energética de la UE. El reglamento de gobernanza del mismo requiere a los Estados miembros elaborar un “Plan Nacional Integrado de Energía y Clima” que cubra el período 2021-2030 y hasta 2050 a largo plazo⁵⁵. Se espera que ayude a reducir en un 40% las emisiones para 2030 con respecto a 1990, consiguiendo que el 35% de la energía de la Unión sea renovable para ese año⁵⁶.

Por otro lado el 9 de abril de 2019 la Comisión Europea publicó el 4º informe sobre el estado de la Unión de la Energía, considerando que esta es ya una realidad, y que el exhaustivo marco normativo permitirá alcanzar los distintos objetivos en materia de renovables y emisiones⁵⁷, confirmando que la UE y sus miembros caminan en la dirección correcta hacia la transición verde.

a) El Pacto Verde Europeo⁵⁸

A finales de 2019 la Unión Europea presentó el Pacto Verde Europeo, texto que plantea una nueva estrategia para alcanzar una sociedad próspera y justa, basada en una economía eficiente en el consumo de recursos y que fija como objetivo lograr la neutralidad climática en 2050⁵⁹. Este no se limita a los Estados miembros, sino que la UE ha de transmitir el alcance de sus actuaciones a los países vecinos y socios, creando una sinergia eficaz a lo largo del globo. En concreto, el Pacto integra la estrategia de la Comisión para aplicar la Agenda 2030 de la ONU.

Aunque podríamos hacer un análisis más que exhaustivo del Pacto, nos limitaremos a ilustrar sus elementos más relevantes. Así, el texto declara que la UE posee capacidad suficiente para transformar su economía y situarla en el camino de la sostenibilidad. Esta ha de posicionarse, según el Pacto, como líder mundial y financiar la transición, para lo cual ha de ampliar el nivel de ambición climática

55 Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico “Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030” (BOE núm.9, de 11 de enero de 2021)

56 Comisión Europea, “Marco sobre clima y energía para 2030”, Bruselas, 2019 (disponible en https://ec.europa.eu/clima/policies/strategies/2030_es; última consulta 08/01/2021)

57 Comisión Europea, “Informe sobre el estado de la Unión de la Energía” *op. cit.*

58 Comisión Europea “The European Green Deal” 2019 (Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1588580774040&uri=CELEX:52019DC0640>; última consulta 06/01/2021)

59 Transición energética y cambio climático” Red Eléctrica de España, 2021(disponible en: <https://www.ree.es/es/sostenibilidad/descarbonizacion-de-la-economia/transicion-energetica-y-cambio-climatico>; última consulta 20/02/2021)

para 2030 y 2050, suministrar y hacer un uso eficiente de la energía renovable, y movilizar la industria en pro de una economía limpia y circular. Además, todos los movimientos habrán de hacerse acorde con una “Transición Justa”, impulsando la cooperación entre países para que ninguno quede atrás, fomentando la investigación e innovación en los distintos sectores, caminando hacia el objetivo “contaminación cero”, preservando ecosistemas y biodiversidad y acelerando la transición del sector transporte y la industria alimenticia, entre otros.

Entre los puntos clave del Pacto, en reiteradas ocasiones se hace referencia a la importancia de alinear la fiscalidad con los objetivos climáticos, proponiéndose, para junio de 2021, una revisión en el mismo de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía⁶⁰. Este último punto en concreto se refiere al examen de ciertas exenciones de las que gozan los combustibles, las cuales no están en absoluto alineadas con los presentes objetivos verdes. La Directiva, aunque no fue creada con fines medioambientales, ya ha sido revisada en innumerables ocasiones con el objetivo de alinearla con la transición energética. A modo de ejemplo, en su revisión de 2015 se pretendió introducir un “Carbon-tax” para todos los Estados miembros, sin demasiado éxito⁶¹, por lo que se espera que gracias al Pacto la misma se encauce hacia una fiscalidad más sostenible.

Se habla también en el Pacto de la necesidad de diseñar eficazmente reformas fiscales en los Estados miembros, que permitan impulsar el crecimiento económico y la resiliencia frente a los problemas climáticos, contribuyendo así a una sociedad más equitativa y a una Transición Justa.

A nivel nacional, el Pacto Verde Europeo pretende crear la atmósfera propicia para que los Estados miembros lleven a cabo reformas fiscales de gran calado, suprimiendo las subvenciones a los combustibles fósiles, desplazando la carga tributaria hacia la contaminación, siempre teniendo en cuenta la situación actual de la sociedad. El mismo no es sino una clara señal de que la UE como

60 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 (DO L núm.238 de 31 de octubre de 2003)

61 Villar, M. *op. cit.*

institución es uno de los organismos que más aboga por la lucha contra el cambio climático a nivel internacional.

1.3 La transición energética en España

Cómo miembro de la UE, España ha seguido a la institución manifestando su apoyo a las diferentes causas medioambientales que afloraban en el siglo XX. Sin embargo, no puede decirse que nuestro país haya ido a la cabeza de los Estados miembros en lo que a sostenibilidad se refiere, y a día de hoy aún le queda mucho camino por recorrer para alcanzar al resto de sus vecinos. Ciertamente es que, en los últimos años, España ha demostrado un firme compromiso con la transición energética, y no han sido pocas las propuestas lanzadas por el gobierno para ponerse al nivel de Europa.

Precisamente, en 2017 el Consejo de Ministros acordó la creación de una Comisión de Expertos encargada de elaborar una estrategia que permitiese al Estado lograr el cumplimiento de sus compromisos en materia de objetivos ambientales con la UE, pero maximizando siempre el bienestar de los ciudadanos. En la nombrada Comisión apareció como medida crucial para la transición la internalización de daños ambientales a través de una reforma radical del sistema⁶².

Es por ello que actualmente se encuentra en proceso de aprobación la primera Ley de Cambio Climático y Transición Energética. El Proyecto⁶³ de la misma fue presentado en febrero de 2020, año que coincide con el momento para el que el Acuerdo de París estableció una revisión y ampliación de los objetivos climáticos de los distintos países⁶⁴. Sumándose la pandemia del COVID-19 y la recuperación que esta requiere, sin duda parece momento óptimo para lanzar una reforma como la que supone esta Ley, la cual conllevará múltiples cambios, no solo para las industrias, sino para la sociedad en general.

62 Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.*

63 Proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética *op. cit.*

64 Acuerdo de París, 2015 (BOE núm. 28, de 2 de febrero de 2017)

El gobierno espera que la ley entre en vigor a lo largo del año 2021, si bien el camino no ha estado libre de trabas, sobre todo en lo que respecta a la falta de consenso entre los distintos grupos parlamentarios.

El Proyecto de ley ha sentado sus bases sobre los objetivos y las herramientas previamente analizados, formulando una planificación robusta para una transición energética, que ha contado con la participación tanto de entes públicos como privados. Se prevé que la entrada en vigor de la Ley tendrá impactos muy positivos sobre la economía y el bienestar del Estado español, resultados que empezarán a apreciarse de forma inmediata. Tiene un total de 36 artículos, entre los cuales caben destacar los objetivos y medidas más relevantes. Así, en materia de emisiones, cómo ya adelantábamos, se pretende alcanzar la neutralidad climática no más tarde de 2050, consiguiendo para ese momento que el sistema eléctrico del país sea 100% renovable. En 2030, como consecuencia de lo anterior, las emisiones netas del país deberán reducirse mínimo un 20% respecto a 1990.

En cuanto a herramientas de acción climática, se implementarán los objetivos a través de distintos Planes Nacionales de Energía y Clima, los cuales se dividirán en tramos temporales, así cómo que se harán informes anuales de evaluación de la situación. Además, cómo medida extraordinaria coordinadora, se requerirá a partir de 2022 a las diferentes Comunidades Autónomas para que informen en la Comisión correspondiente sus planes de energía y clima.

Por otro lado, el Proyecto incorpora medidas para facilitar la integración de las energías renovables que poco a poco habrán de ser las únicas que nutran España. Para ello se pretende impulsar la hibridación y otras figuras para que la transición sea, aunque rápida, menos impactante para según que sectores, optimizando los recursos y situando al ciudadano en el centro del sistema energético. Y por esto último se propone el desarrollo de un nuevo marco retributivo para las renovables, que reconozca un precio fijo por la energía. Los artículos hacen también referencia a la necesidad de mejorar la eficiencia energética de las infraestructuras del país, así como que plantean un marco de descarbonización progresiva en el sector de la movilidad y transporte, uno de los más contaminantes.

Cómo otras medidas de especial interés, un porcentaje de los Presupuestos Generales del Estado se destinarán, según el articulado, a contribuir con todos los objetivos y se implementarán medidas con respecto al sistema educativo, reforzando

los conocimientos en los colegios y universidades acerca del problema que supone el cambio climático y la necesidad de paliar los daños de antaño y los presentes.

En resumen, esta ley supondrá un antes y un después para España, pues propiciará que el Estado se situó sino al mismo nivel que sus socios europeos, cerca de ellos en cuanto a políticas medioambientales se refiere.

2. LA REFORMA FISCAL COMO HERRAMIENTA PARA LA TRANSICIÓN ENERGÉTICA

2.1 Concepto de fiscalidad energética

Los tributos medioambientales o ecológicos forman parte del elenco que instituciones y Gobiernos pueden y deben utilizar para alcanzar los objetivos marcados respecto al cambio climático⁶⁵. Sin embargo, junto con los anteriores existen un sin fin de instrumentos tributarios, desde beneficios fiscales hasta un incremento en las cargas. Estos se engloban dentro de lo que se denomina fiscalidad energética, tratándose la última de cualquier medida de naturaleza fiscal que afecta al sector energético⁶⁶, coadyuvando a la preservación del planeta por medio de tributos, bien obteniendo ingresos imputando los costes ambientales generados a sus provocadores, bien modulando los comportamientos de los actores, implantando de una forma u otra un modelo energético sostenible⁶⁷.

Esta fiscalidad ambiental de la que hablamos es a su vez una de las herramientas económicas de la política ambiental en general. En los últimos años, y como venimos reiterando, ha habido un aumento considerable en la convicción por parte de instituciones y gobiernos, de que el componente medioambiental en los sistemas fiscales es un útil crucial para alcanzar un desarrollo propiamente sostenible.

65 Álvarez E. Larrea M. "Energía y tributación ambiental" Orkestra, Instituto vasco de competitividad, Fundación Deusto, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2013, p.31

66 Carpizo Bergareche, J., Montaña González, E., Checa Regueiro, T. *op. cit.*

67 Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico "Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030" *op. cit.*

Este componente tiene como principal objetivo convertir el sistema fiscal en un incentivo de actuaciones respetuosas con el medioambiente, trayendo la internalización de costes externos en caso de proceder de forma contraria⁶⁸.

2.1.1 El principio de quien contamina paga

A propuesta del Subcomité de Expertos Económicos de la OCDE y por aprobación del Comité de medioambiente y el Consejo en 1972, e incluido en el Tratado de Roma, apareció el conocido como “Principio de quien contamina paga”. Este se rige como principio vector de multitud de normas, de entre las que destacamos la Directiva 2004/35 sobre responsabilidad medioambiental, traspuesta por la Ley 26/2007 de Responsabilidad Medioambiental de 23 de octubre.

El citado principio estipula que, cuando una persona, ya sea física o jurídica, cause cualquier tipo de daño medioambiental, será responsable del mismo, habiendo de tomar las medidas preventivas oportunas, o en su caso reparar el daño causado, sufragando además todos los costes que conlleven las anteriores⁶⁹. Así, parece oportuno delimitar el concepto de daño, ciñéndose este al provocado por actividades del anexo III de la citada Directiva, o bien el que afecte a especies y hábitats naturales, consecuencia de actividades no incluidas en el anexo, pero que hayan sido efectuadas con dolo o negligencia, sin incluir por supuesto causas de fuerza mayor o desastres naturales⁷⁰. No será por tanto necesario probar mala fe o negligencia en determinadas actuaciones, pues la pretensión del precepto no es otra que concienciar a los diferentes actores del problema climático, los cuales habrán de compensar los costes sociales o ambientales provocados por su actuación.

2.1.2 Fiscalidad energética como medio para internalizar costes ambientales

Tal y cómo hemos indicado en el apartado anterior, se ha establecido oficialmente que quién contamina ha de pagar, por tanto parece lógico que todo el

68 Fundación Santander, “Tributación ambiental en España”, Cuadernos de Sostenibilidad y Patrimonio Natural, Fundación Banco Santander, 2007, Página 31

69 Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental (BOE núm.255 de 24 de octubre de 2007)

70 Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo. Op, cit.

sistema se rija por esa máxima. Quedando esto claro, pasaríamos a una segunda cuestión ¿a quién habría que pagar?

Si bien la respuesta puede parecer obvia, también es susceptible de debate. ¿Hemos de pagar al sujeto perjudicado? ¿al dueño del terreno contaminado? ¿al Estado? A nuestro parecer es clara: ha de ser el Estado quien reciba el pago, pues es este quien tiene capacidad suficiente para canalizar el mismo y solventar de forma efectiva el daño del causante.

Sin perder de vista el fin último del tributo, que encontramos en su definición dada por el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria d 58/2003, de 17 de diciembre, “obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos” los mismos, según ese precepto, “podrán servir cómo instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”. Por tanto, si bien es cierto que la existencia de impuestos a la energía no radica exclusivamente en la protección del medio ambiente, pues son una fuente importante de beneficios estatales, un sistema fiscal en el ámbito energético apropiado es fundamental para descarbonizar la economía. Su diseño óptimo permitiría implementar el principio de “quien contamina paga” de forma eficiente, contribuyendo así no sólo al fin de todo tributo, sino a la mitigación del cambio climático y consecución de los objetivos relacionados con este.⁷¹ Un sistema fiscal adecuado al problema medioambiental puede considerarse socialmente deseable en la medida que conciencien a los agentes económicos de los costes que sus decisiones implican, corrigiendo la distorsión que supone que los primeros no afronten los segundos⁷².

En el caso concreto que nos compete, la situación actual demuestra que cuando los actores del sistema toman decisiones siempre lo hacen en base a aquellas opciones que les permitan obtener un mayor provecho. En un sistema dónde los costes ambientales no están correctamente internalizados⁷³, el sujeto no sopesa sus

71 Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.*

72 Álvarez E. Larrea M. *op. cit.*, p.31

73*Id.*

decisiones en base a la posible repercusión de las mismas, sino que únicamente focaliza su atención en la retribución propia. Si por el contrario rigiese un sistema ideal, dónde los costes ambientales estuviesen perfectamente integrados, otros factores externos influirían en su determinación, de manera que sus actos quedarían condicionados al hipotético impacto que pudieren tener estos, entre otras cosas, en el medio ambiente.

En este caso, parece importante señalar que no es solo el entorno natural, entendido como flora y fauna deshumanizada, el que soporta los costes de las decisiones individuales, sino los humanos en si mismos, de manera que un sistema fiscal apropiado urge, no exclusivamente para redimir nuestro planeta, sino también para salvar nuestra especie. Sin embargo, esto último no parece motivo suficiente para justificar el régimen y es evidente la necesidad de concretar un beneficio manifiesto mayor que la mera suposición de que, a merced del camino escogido, será posible remedar los errores del pasado.

A modo de demostración de los hipotéticos efectos positivos de una apropiada fiscalidad energética, parece adecuado presentar como ejemplo dos escenarios básicos⁷⁴en lo referente a las emisiones de CO₂, ambos anexos a la concreción de una cifra límite de contaminación permisible, para estructurar el sistema.

El primero se fundamentaría en el balance neto energético. Gracias al mismo, algunos actores podrán sobrepasar la citada cifra máxima de emisiones, comprando ese “derecho a contaminar” a su productor, un segundo sujeto que con sus acciones habría colaborado a la reducción de ese número. El sistema, conocido como “comercio de derechos de emisión” aplicado de diferentes maneras en otros países de la Unión, genera derechos negociables, los cuales constituyen ya mercados de tamaño considerable. A modo de ejemplo, la UE puso en marcha en 2005, a través de la directiva 2003/87, un mercado que abarcaba los 27 Estados miembros y las emisiones de actividades como centrales térmicas y cogeneración, entre otras,

74 Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.*

afectando el mismo a más de dos mil millones de toneladas de CO₂, lo cual supone un 45% de las emisiones totales de la UE⁷⁵.

Sin embargo, consideramos que el problema de este sistema radica principalmente en la simplificación de la cuestión. Dando la posibilidad de contaminar por encima de los máximos se está legitimando las actuaciones nocivas de entes y demás actores, invitando a no reformar sus procesos, siendo una opción más atractiva en cuanto a costes se refiere la de mantenerse estáticos. Es por esto que al largo plazo este sistema no debería ser una opción, si bien estas medidas en el corto son requisito sine qua non, pues de otro modo los costes del cambio radical que habrían de sufrir la mayoría de las entidades para llegar a las emisiones permitidas serían disparatados y la economía no lo soportaría

La segunda alternativa sería establecer un impuesto general que refleje el daño causado por las emisiones, la materialización más pura del principio “quien contamina paga”. Así, una vez sobrepasados los límites impuestos, el actor habría de pagar en proporción al daño causado. Por tanto, además de mejorar las condiciones ambientales, se asignaría de forma más eficiente los recursos económicos, sin incrementar la presión fiscal, desviando ese capital de los mercados de emisiones a las arcas estatales.

2.2 La reforma fiscal “verde”

En línea con lo hasta ahora expuesto y en base a lo que en los puntos siguientes expondremos, el diseño actual del sistema fiscal energético español no internaliza adecuadamente los costes ambientales y, como consecuencia, supone una asignación ineficiente de los recursos. Esto, sumado a que las Comunidades Autónomas y los Entes locales han desarrollado sus propios impuestos ambientales, de manera que queda patente una clara falta de armonización, ocasiona múltiples efectos negativos sobre el bienestar general⁷⁶.

75 Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico “El comercio de los derechos de emisión”, MITECO: Cambio Climático (disponible en: <https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/comercio-de-derechos-de-emision/que-es-el-comercio-de-derechos-de-emision/>; última consulta 06/01/2021)

76 Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.*

Si bien la “reforma fiscal verde” ha tenido lugar en la mayoría de países europeos, para España es “una asignatura pendiente”⁷⁷. El Estado necesita introducir nuevas figuras que permitan mitigar el Cambio Climático, pues los instrumentos hasta ahora implementados son insuficientes. Y pese a la inminente necesidad de la citada reforma, tomando como referencia los objetivos europeos, tendría que implantarse de forma paulatina, no introduciendo exclusivamente nuevos tributos en el sistema y eliminando los ya existentes, sino modificando los actuales y adecuándolos a la presente situación⁷⁸. Pero no terminaría aquí la tarea del legislador, sino que habría de asegurarse el seguimiento de los efectos que esta provocase, pudiéndose comprobar así la eficiencia de las medidas estipuladas.⁷⁹.

Ya en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, en el conocido como “Informe Lagares” de 2014, se advirtió de la poca importancia de los impuestos ambientales en España en comparación con otros países de Europa. Se concluyó entonces que la reforma habría de focalizarse en modificar la fiscalidad de la energía, fijando las bases imponibles a partir de las emisiones de CO₂, de manera que sin hacer discriminación de producto, el consumidor pudiese elegir qué fuente utilizar en base a las emisiones de cada cual. Además, el informe destacó el caos que supone la descoordinación vigente entre los tributos estatales, locales y autonómicos, además de que muchos de ellos ni siquiera se suponían eficientes⁸⁰.

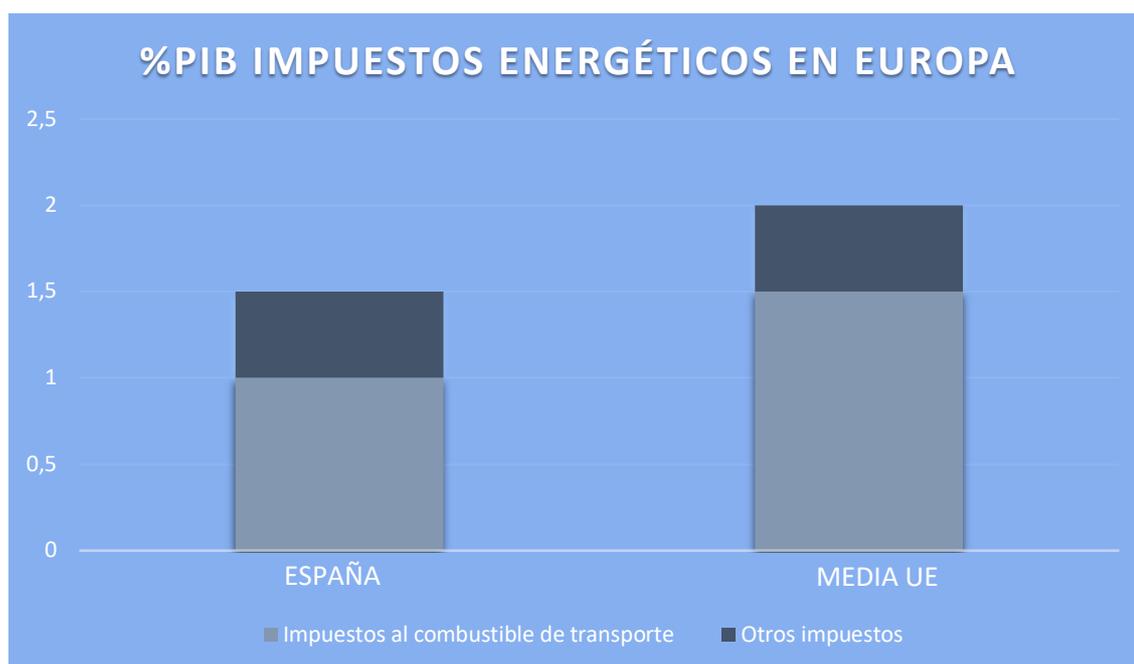
77 Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español “Informe”, AEAT, Madrid, 2014 (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>; última consulta 06/02/2021)

78 Cobos, J. “¿Una reforma fiscal verde? Sí, pero con objetivos definidos.” Garrigues Opina, 2019 (disponible en https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/una-reforma-fiscal-verde-si-pero-con-objetivos-definidos; última consulta 02/03/2021)

79 Heine, I. “The Political Economy of Environmentally Related Taxes” OECD, 2012 (disponible en <https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/thepoliticalconomyofenvironmentallyrelatedtaxes.htm>; última consulta 01/11/2020)

80 Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español *op. cit.*

FIGURA 2: Gráfico media impuestos energéticos



Fuente: Elaboración propia con datos de *la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*⁸¹

Previamente, con el mismo objetivo de armonizar el sistema fiscal, y darle un uso más respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, entró en vigor la Ley 15/2012 en 2013⁸². Como novedad principal la ley trajo nuevos impuestos y la modificación de los tipos establecidos para el gas natural y el carbón. Así, quedó gravada la capacidad económica de los productores de energía eléctrica, que generan indudables efectos medioambientales, y compensada la sociedad por las consecuencias negativas que ha de soportar⁸³, inherentes a las cualidades de residuos radiactivos que quedaron gravados por el impuesto de producción y almacenamiento de residuos de este carácter. También estableció la citada ley un tipo impositivo, pues hasta el momento gozaba de tipo cero temporal gracias a la Directiva 2003/96/CE, al gas natural, debido al notable incremento del consumo del mismo. Recordemos que, pese

81 *Id.*

82 Estudios Económicos de la OCDE, España” OECD, 2014 (disponible en: <https://energia.gob.es/gas/Gas/Paginas/gasnatural.aspx>; última consulta 20/02/2021)

83 Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012)

a ser el combustible fósil con menor impacto ambiental⁸⁴, el gas natural no deja de producir emisiones de Gases Efecto Invernadero y, aunque era y es una pieza clave en la transición energética, su uso ha de eliminarse de forma progresiva.

Al hilo de lo anterior, también entró en vigor la Ley, la 16/2013 de 29 de octubre, con el fin de introducir en el ordenamiento español el denominado como “Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero” con el cual se pretendía reducir el consumo de los mismos por su potencial contribución al calentamiento global. Los gases fluorados, que aparecieron en el mercado en los 90, son sustancias que se emplean como refrigerantes y disolventes principalmente, considerándose como altamente dañinos de la capa de ozono⁸⁵. Se constituyó así un tributo de carácter indirecto, que recae sobre el consumo de los gases nombrados, estableciéndose como novedad una deducción del Impuesto en aquellos casos que se acredite la destrucción del objeto del impuesto⁸⁶.

Otro informe posterior, el de la Comisión de Expertos de Transición Energética en 2018⁸⁷, consecuencia del “paquete de invierno” de la UE anteriormente mencionado, después de analizar la situación actual de España propuso una serie de medidas para potenciar la descarbonización del país. En la misma se sugirieron tres principios básicos, de los que hablaremos en el Capítulo IV, para lo que denominaron una reforma “fiscal energético-ambiental eficiente”. Estos principios supondrían, según el informe, un impacto positivo sobre el medio en base a la reducción de gases nocivos, abaratando la factura de la electricidad pero subiendo las de los derivados del petróleo y demás combustibles de origen fósil y, en general, suponiendo un impacto más que positivo a la población en general.

84 Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico “Gas Natural y Medio Ambiente”, MITECO:El Gas Natural (disponible en <https://energia.gob.es/gas/Gas/Paginas/gasnatural.aspx>; última consulta 5/12/2020)

85 Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico “Gases fluorados”, MITECO:Emisiones (disponible en https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/atmosfera-y-calidad-del-aire/emisiones/prob-amb/gases_fluorados.aspx; última consulta 5/12/2020)

86 Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, (BOE núm. 260, de 30 de diciembre, 2021)

87 Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.*

En la Comisión quedó clara la posición de los expertos: una reforma fiscal verde es actualmente una prioridad en el sistema, sin la cual será imposible avanzar hacia los objetivos verdes en nuestro país. Su correcta implantación debería ser viable en términos económicos y factible a efectos prácticos: Un sistema más respetuoso con el medio ambiente podría suponer no solo la mejora del bienestar social a nivel de vitalidad, sino también desencadenaría una serie de importantes beneficios para la población española: Las políticas medioambientales diseñadas de forma adecuada podrían brindar incentivos clave al empleo y a los sectores que cumplieran con los objetivos de protección del planeta⁸⁸. En línea con el Pacto Verde, la reforma ha de perseguir el mismo objetivo: convertir retos ambientales en oportunidades económicas y sociales, pues el medioambiente y la economía han de caminar hacia la misma dirección.

2.2.1 La importancia de los impuestos sobre emisiones de carbono

Pese a la creciente necesidad de una reforma, el sistema español contiene múltiples herramientas, algunas útiles y otras desfasadas, en materia fiscal, que tienen entre otras finalidades la de paliar los efectos de la contaminación y disminuir la huella de carbono. Ha de quedar por tanto patente que no es el problema la falta de impuestos que graven la energía sino, como ya hemos indicado, la falta de internalización correcta de los mismos con respecto a los daños ambientales.

Tal y cómo adelantábamos, las emisiones suponen el centro gravitatorio de la contaminación y los problemas ambientales. Parece entonces coherente que podamos considerar que la eficacia de un impuesto sobre ellas, combinado con políticas apropiadas en los distintos sectores que las generan para incentivar su reducción, sería el elemento de mayor relevancia en la lucha contra el cambio climático⁸⁹. Si hablamos de impuestos sobre las emisiones de carbono, nos estamos refiriendo a aquellos que recaen sobre los productores de combustibles de origen fósil, basado en

⁸⁸ Estudios Económicos de la OCDE *op. cit.*

⁸⁹ Álvarez E. Larrea M. *op. cit.*

el contenido relativo de carbono que los mismos poseen⁹⁰. De esta forma, el impuesto será proporcional a las emisiones de CO₂ a la atmósfera cuando el combustible se quemara. A nuestro parecer, este tributo supondría la máxima expresión del principio “quien contamina paga”, pues estaría gravando a aquel que contamina.

Ocurre sin embargo que la Directiva relativa al fomento del uso de renovables⁹¹, la cual se enmarca dentro del ya mencionado Paquete de invierno, han establecido un complejo entramado en lo relativo al comercio de derechos de emisión, de manera que el mismo cubre ese CO₂. Esto no significa que no sea posible establecer un impuesto al carbono, idealmente a toda la Unión, pudiéndose este aplicar o bien a todos los sectores, o solo a aquellos no afectados por esos derechos⁹². Ambos mecanismos difieren en la previsibilidad de los precios: los derechos de emisiones a priori se dejan a merced del mercado, mientras que el impuesto de CO₂ establece unas cantidades fijas para un número de emisiones concreto⁹³.

La Unión ha manifestado en diversas ocasiones la necesidad de implantar un impuesto de este tipo. En el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre mecanismos fiscales para reducir las emisiones de CO₂⁹⁴ se presenta un hipotético impuesto sobre las emisiones de carbono, el cual se espera que reduzca la cantidad del citado gas en la atmósfera aumentando el coste de electricidad y combustibles que se basen en carbono e incentivando a las distintas industrias a utilizar energías verdes. El mismo podría también contribuir al crecimiento económico mediante inversiones productivas en nuevas tecnologías e influir en las relaciones de socios

90 García, C. “Cambio Climático: Impuestos sobre el Carbono, coste y eficiencia económica” Revista de Ciencias Sociales y Jurídicas, nº34, 2012 (disponible en https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewiMiM-7ivfvAhXBBWMBHR3PCSYQFjABegQIAxAD&url=https%3A%2F%2Frevistas.ucm.es%2Findex.php%2FNOMA%2Farticle%2Fdownload%2F40734%2F39053&usg=AOvVaw0E950_Y2VziRla9-XbxORO; última consulta 03/02/2021)

91 Directiva 2018/2001 del Parlamento y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.(DOUE núm.328 de 21 de diciembre de 2018)

92 Fundación Santander. p. 37 *op. cit.*

93 Madrigal, A. “Los derechos de emisión de CO₂ y la fiscalidad española” ICADE. Revista de la Facultad de Derecho, nº86, 2012 (disponible en <https://revistas.comillas.edu/index.php/revistaicade/article/view/59>; última consulta 09/02/2021)

94 Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre Mecanismos fiscales para reducir las emisiones de CO₂ (DOUE núm.94 de 28 de octubre de 2020)

comerciales intracomunitarios, adoptando todas medidas similares que contribuyesen a un modelo extrapolable a la población mundial.

Y pese a que a día de hoy no existe un impuesto sobre el CO2 a nivel europeo, muchos de los países que integran el continente han creado los suyos propios. A modo de ejemplo, Finlandia fue el primero en el mundo en establecer el citado tributo proporcionó incentivos para la reducción del consumo, aumentó la eficiencia e incrementó el uso de renovables. Por otro lado Suecia aplica el tipo impositivo más alto sobre el carbono hasta la fecha: el impuesto que alcanzó en 2020, pues crece progresivamente, los 110 euros, contribuyó al aumento del PIB 1990 hasta 2017 en un 78%, mientras las emisiones se redujeron un 26%⁹⁵.

Podemos concluir entonces con que un impuesto al CO2, correctamente configurado, reduce las emisiones y contribuye a la financiación del estado, pese a requerir una transformación importante del sistema económico.

En lo que compete a España, Cataluña ha sido la primera Comunidad que ha lanzado su propio impuesto al CO2, en este caso al emitido por los vehículos de tracción mecánica⁹⁶ para el presente año. Estarán exentos del mismo aquellos que sean 100% eléctricos, con lo que se incentivará el uso de los mismos. La recaudación irá destinada tanto al Fondo Climático como el de Patrimonio Natural, fomentando energías renovables, vehículos verdes y movilidad sostenible.

⁹⁵*Ibid.*: p.26

⁹⁶ Agencia Tributaria de Cataluña. “Impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica” 2020 (disponible en: <https://atc.gencat.cat/es/tributs/impost-emissions-vehicles/>; última consulta 09/02/2021)

CAPÍTULO III. SITUACIÓN ACTUAL DE LOS TRIBUTOS SOBRE LA ENERGÍA EN ESPAÑA

1. POTESTADES ESTATALES, AUTONÓMICAS Y LOCALES EN MATERIA DE FISCALIDAD ENERGÉTICA

1.1 Introducción

El artículo 133⁹⁷ de la Constitución española enuncia que “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”.

El entramado fiscal español contiene un sinnúmero de tributos de diversa índole. En lo que respecta al sector energético, pese al elevado número existente, parecen no atender a las necesidades que actualmente requieren las circunstancias, como hemos indicado en los apartados anteriores. El sistema posee serios problemas de consistencia y una clara falta de uniformidad, lo cual conlleva una asignación ineficiente de recursos, así como una serie de efectos negativos sobre el bienestar general. A nuestro parecer carece de sentido que ciertos hechos impositivos, los cuales tienen efectos a nivel nacional, queden sin gravar en ciertas Comunidades Autónomas, por dejarse a merced de éstas el tributo que corresponda.

Dicho lo cual, pasaremos ahora a analizar las competencias y tributos más importantes de cada uno de los tres niveles: estatal, autonómico y local, de cara a identificar las principales carencias y problemas del sistema, sentando las bases adecuadas para poder proponer posteriormente una reforma.

1.2 Fiscalidad energética estatal

Tal y cómo anunciábamos, el Estado español tiene la potestad originaria para establecer los tributos⁹⁸, sin perjuicio de que CCAA y entes locales establezcan otros

⁹⁷ Constitución Española *op. cit*

⁹⁸ *Id.*

de acuerdo a la Constitución y a la ley. En materia energética, creemos que los más relevantes son aquellos que comentamos en el siguiente subapartado.

1.2.1 Principales tributos sobre la energía a nivel estatal

a) Impuestos especiales

- Impuesto Especial sobre Hidrocarburos: regulado por la Ley 38/1992⁹⁹, se trata de un tributo que tiene como base imponible el volumen de producto objeto del mismo. Hasta 2018 se daba la posibilidad de que las CCAA pudieran aplicar el tipo autonómico, de manera que el impuesto estaba formado por la suma del tipo anteriormente citado, el estatal general y el especial. Sin embargo, el artículo 82 de la Ley 6/2018 de 3 de julio de Presupuestos Generales del Estado¹⁰⁰ ha dispuesto la supresión del tramo autonómico del presente impuesto, quedando integrado en el tramo estatal especial¹⁰¹.

Si bien este impuesto a priori tiene una finalidad medioambiental, pues así lo establece la exposición de motivos de la ley que lo regula, cuando afirma que “el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales...que deben ser sufragados por los consumidores...cumpliendo además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas energéticas...”¹⁰², lo cierto es que su constitución dista de este fin, pues llama nuestra atención el hecho de que, a modo de ejemplo, la tarifa impuesta al biodiesel sea exactamente la misma que al diésel ordinario, lo cual demuestra que en sí el impuesto no está correctamente configurado para propiciar la consecución de los objetivos verdes pertinentes¹⁰³. Con esto queremos recalcar que realmente no se consigue gravar el consumo de ciertos carburantes contaminantes, pues el

99 Ley 38/1992 *op. cit.*

100 Ley 6/2018, de 3 de julio de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE núm. 161, de 4 de julio de 2018)

101 Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. “Tributación autonómica: Medidas 2020, Capítulo I” 2020. (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20I%20Tributaci3n%20Auton3mica%202020.pdf>; última consulta 02/02/2021)

102 Ley 38/1992 *op. cit.*

103 Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español *op. cit.*

tributo no está construido con arreglo a ciertos criterios ecológicos¹⁰⁴ y por ende termina teniendo una mera finalidad recaudatoria¹⁰⁵. Consideramos que, en este caso, se debería tener en cuenta la contribución de los hidrocarburos a la agravación del cambio climático y al empeoramiento de la calidad del aire, de manera que el impuesto que los grave debiera favorecer el uso de los menos contaminantes¹⁰⁶.

Estos impuestos representan un 55% de los tributos ambientales y un 70% de los que recaen sobre la energía¹⁰⁷.

- Impuesto Especial sobre la Electricidad: a partir de la Ley 28/2014 pasó a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica. Carece de contenido ambiental, pues su base imponible incide exclusivamente sobre el precio pagado por el consumo de energía eléctrica y se creó con la idea de hacer frente a la pérdida recaudatoria por la supresión del recargo sobre la facturación de energía eléctrica¹⁰⁸, es decir, su finalidad no es otra que financiar el déficit tarifario. Consideramos que el que esté basado en el precio pagado en vez de en la magnitud del consumo, propicia que no se promueva la eficiencia y el ahorro¹⁰⁹.

En contraposición a lo anterior, la ley del tributo contempla exenciones cómo la del autoconsumo¹¹⁰, de manera que, si bien el impuesto en sí no tiene interés medioambiental, a nuestro parecer esa exención supone un incentivo para la creación de instrumentos como comunidades energéticas o la instalación de

104 Fundación Santander. *op. cit.*, p. 36

105 Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español *op. cit.*

106 Fundación Santander. *op. cit.*, p. 36

107 Larrea, M., Puig, I. y Álvarez, E. “Revisión de los impuestos energéticos en España” CEPRIE, Green Budget Europe, 2014 (disponible en <https://foes.de/pdf/2014-06%20Impuestos%20Energeticos.pdf>; última consulta 15/03/2021)

108 “Impuesto Especial sobre la Electricidad” Agencia Tributaria, 2015 (disponible en https://www.agencia tributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Impuestos_especiales/estudio_relativo_2015/6_ELECTR.pdf; última consulta 01/02(2021)

109 Fundación Santander. *op. cit.*, p.36

110 Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo (BOE núm.243, de 10 de octubre de 2015)

infraestructuras tales como paneles fotovoltaicos propios, haciendo así promoción de las energías renovables.

- Impuesto Especial sobre el Carbón: fruto de la Ley 22/2005¹¹¹, al igual que el de hidrocarburos, se supone su finalidad extrafiscal en base al perjuicio que causa su consumo. Este impuesto no es efectivo en absoluto, pues la normativa española exime del mismo en la mayoría de los casos. Recordemos que el uso del carbón es el principal causante de emisiones contaminantes¹¹², por lo que se materializa con este impuesto la voluntad del legislador de no gravar con carácter efectivo el consumo del carbón en nuestro país. La configuración óptima de este debería suponer un incentivo para que el productor pasase a energías más limpias, impulsando la oferta de estas últimas.
- Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte: Desde que entró en vigor el Reglamento 2017/1151 de la Unión Europea y tras una prórroga para la homologación de los vehículos, en España el IEDMT, conocido como Impuesto de Matriculación, se calcula a partir de los niveles de gases nocivos que emite el propio vehículo. El sistema de cuantificación se estructura por tramos, de manera que si el vehículo no emite Gases Efecto Invernadero, o aun haciéndolo éstos apenas son apreciables, no pagará impuesto¹¹³. Si bien este tributo en origen tenía unos tipos que dependían de la potencia, ahora dependen de las emisiones y está cedido a las CCAA, de manera que esos tipos podrán incrementarse por las mismas¹¹⁴. A partir de 2021 el impuesto ha tenido que adaptarse a la normativa europea que calcula las emisiones por el ciclo WLTP. Esto supone que las emisiones teóricas de cada vehículo se vean incrementadas, si bien los tramos existentes del IEDMT se han mantenido iguales. Con lo cual, teniendo en cuenta que los vehículos que emiten menos de 120 g/km de CO₂ están exentos, por el

111 Ley 22/2005 de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (BOE núm.277, de 19 de noviembre de 2005)

112 Greenpeace “Cambio Climático: Carbón” 2017 (disponible en <https://es.greenpeace.org/es/trabajamos-en/cambio-climatico/carbon/>; última consulta 06/01/2021)

113 Ley 38/1992 *op. cit.*

114 Larrea, M., Puig, I. y Álvarez, E. *op. cit.* pp.14-15

nuevo método de cálculo muchos serán los afectados que tendrán que pagar, o pagar más por pertenecer a un tramo superior. Esto último ha suscitado un descontento general en el sector automovilístico, pues los precios de los coches se incrementarán y la baja demanda actual, causada en parte por la reciente pandemia, se verá afectada aún más.

b) *Impuestos de la Ley 15/2012 de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética*¹¹⁵

- Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica: se trata de un impuesto directo que grava, mediante un tipo fijo del 7%, la producción e incorporación de energía eléctrica al sistema eléctrico. El impuesto no ha quedado libre de polémica después de que el TC conociese una serie de cuestiones de inconstitucionalidad, a instancia del TS.

Este último, mediante dos Autos de 16 de junio de 2016 (2.554/2014) y (2.955/2014)¹¹⁶, planteó la consideración de que el impuesto al que nos estamos refiriendo vulneraría el principio de capacidad económica del artículo 31 de la CE. El TS alegaba también que, pese a la finalidad medioambiental que proclama el IVPEE, si se analiza, la última parece no existir¹¹⁷. Esto supone que el tributo es técnicamente defectuoso pero no inconstitucional, dejando esta segunda calificación para la vulneración del artículo 31.1 de la CE. Se considera que el impuesto grava el mismo hecho imponible que el Impuesto sobre Actividades Económicas y ante la falta de finalidad de facto extrafiscal del primero, no parece existir justificación para el mismo.

115 Ley 15/2012 *op. cit.*

116 Lozano, B., Vázquez, C. “El Tribunal Supremo plantea cuestión de inconstitucionalidad sobre el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica regulado por la Ley 15/2012” Gómez-Acebo&Pombo, 2016 (disponible en <https://www.gap.com/wp-content/uploads/2018/03/el-tribunal-supremo-plantea-cuestion-de-inconstitucionalidad-sobre-el-impuesto-sobre-el-valor-de-la-produccion-de-la-energia-electrica-regulado-por-la-ley-15-2012.pdf>; última consulta 12/02/2021)

117 *Id.*

Estas cuestiones fueron rechazadas por el TC, alegando que sería el TJUE el encargado de resolver la cuestión, si bien este último avaló el impuesto¹¹⁸. En 2018 mediante el Real Decreto-ley 15/2018¹¹⁹ se suspendió el tributo con el fin de reducir las facturas de la luz durante 6 meses, pero a día de hoy continua vigente.

- Impuestos sobre Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos: este tributo se desgana en dos: Por un lado el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y por otro el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radioactivos en Instalaciones Centralizadas. Ambos surgieron como consecuencia del Plan General de Eliminación de Residuos Radiactivos, para financiar este último y compensar las consecuencias perjudiciales que esos residuos causan a la sociedad. Sin embargo, teniendo en cuenta que la generación de nuevas infraestructuras nucleares quedó prohibida en nuestro país, carece de sentido que en torno a la misma existan más de cinco tributos distintos. Pues no sólo la gravan impuestos estatales, sino también, como veremos en el siguiente subapartado, tributos autonómicos, siendo esto objeto de múltiples polémicas¹²⁰.
- Canon por Utilización de las Aguas Continentales para la Producción de Energía Eléctrica: esta tasa se aplica sobre el valor de la energía producida, si bien existen múltiples exenciones. El presente canon ha sido objeto de discusiones por considerarse que vulnera el principio de “quien contamina paga” ya expuesto. El

118 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-220/19, de 3 de marzo de 2021 (versión electrónica: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=2774170A1D165FD96D97493DF5ACAE7B?text=&docid=238442&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3355585>)

119 Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (BOE núm.242, de 6 de octubre de 2018)

120 Rozas, J. “La tributación estatal sobre los residuos nucleares: un análisis crítico” Revista Quincena Fiscal nº8, 2014 (Disponible en: [42](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a00000178c2fcb403b553de4f&marginal=BIB\2014\932&docguid=I4824adb0bba811e38d9901000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=; última consulta 18/02/2021)</p></div><div data-bbox=)

TS planteó al TJUE una cuestión prejudicial, suspendiendo el proceso que el enjuiciaba, por la cual preguntaba a la institución europea, entre otras cuestiones, si gravar la utilización de un medio natural como el agua para generar energía renovable no era totalmente opuesto al citado principio¹²¹. El TJUE falló a favor del canon, declarando que no vulneraba el principio, pues los Estados pueden implantar medidas para obtener recursos que colaboren a un mejor funcionamiento de los sistemas, cumpliéndose así los fines medioambientales¹²².

1.3 Fiscalidad energética autonómica

Si bien la Administración Central ha pecado de vaga en la estipulación de los anteriores, la actividad de las Comunidades Autónomas ha sido más que activa al respecto¹²³.

Hemos de tener en cuenta que las Comunidades Autónomas tienen capacidad para el establecimiento de tributos propios, de acuerdo con los artículos 133.2 y 157.1b) de la CE y 6 de la LOFCA¹²⁴. Sin embargo, esta última ley en su reforma de 2009 enuncia que “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado” ni tampoco sobre los gravados por los tributos locales, si bien si que “podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales, estableciéndose en todo caso medidas de compensación o coordinación necesarias”¹²⁵. Por tanto las CCAA podrán, en coordinación con la Hacienda del

121 Cuestión prejudicial del Tribunal Supremo núm. 787/2015, de 9 de febrero (versión electrónica: ECLI:ES:TS:2015:787) Fecha de la última consulta: 5 de febrero de 2021

122 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18, de 7 de noviembre (versión electrónica: https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=5C28C4C73662537AF84332623C0874F4?text=&docid=220357&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7012364#Footnote*) Fecha de la última consulta: 8 de febrero de 2021

123 Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica “Informe para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica”, 2017 (disponible en https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacionccaa/informe_final_comision_reforma_sfa.pdf; última consulta 12/02/2021)

124 Portal institucional del Ministerio de Hacienda, “Tributos propios autonómicos” 2020 (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>; última consulta 06/02/2021)

125 Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980)

Estado, crear impuestos, tasas y contribuciones especiales siempre que respeten los límites de la CE y la LOFCA¹²⁶. En cuanto a la recaudación, parece importante apuntar que las Comunidades podrán disponer de una parte de los ingresos públicos mediante la atribución de tributos cedidos, participación en los no cedidos, exacción de tasas y recargos a servicios transferidos¹²⁷.

Dicho esto, pasemos ahora a comentar los principales tributos vigentes en el año 2020 sobre energía en las distintas CCAA, pues parece interesante conocer cuántos y dónde se implementan ciertos instrumentos. Hemos de subrayar el hecho de que la mayoría de ellas posee al menos un tributo relacionado con la energía, poseyendo muchas estas figuras, si no exactamente iguales, similares, de manera que trataremos de describir los impuestos semejantes de forma genérica para que abarquen al resto. A modo de resumen presentamos una tabla¹²⁸ con los impuestos que cada Comunidad Autónoma implementa, numerados según aparecerán en los siguientes subapartados.

126 Larrea, M., Puig, I. y Álvarez, E. *op. cit.*, pp.3-4

127 Ley 5/1986 de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (BOE núm.220, de 13 de septiembre de 1986)

TABLA 1: Tabla resumen principales impuestos energéticos autonómicos

CCAA	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Andalucía											
Aragón											
Asturias											
Baleares											
Canarias											
Cantabria											
Castilla la Mancha											
Castilla y León											
Cataluña											
C.Valenciana											
Extremadura											
Galicia											
La Rioja											
Madrid											
Murcia											
Navarra											
País Vasco											

Fuente: Elaboración propia con datos de la *Secretaría General de Financiación Autonómica y Local*¹²⁹, y *Ley foral 11/2015*¹³⁰, el *Instituto Vasco de Estadística*¹³¹ y la *Hacienda Navarra*¹³².

¹²⁹ Secretaría General de Financiación Autonómica y Local “Tributación autonómica: Medidas 2020, Impuestos Propios, Capítulo III” 2020. (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/III-Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202020.pdf>; última consulta 02/02/2021)

¹³⁰ Ley foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito (BON núm.62 de 31 de marzo de 2015)

¹³¹ Instituto Vasco de Estadística, “Impuestos ambientales de la C.A. de Euskadi por naturaleza ambiental”, 2021 (disponible en https://www.eustat.eus/elementos/ele0014500/impuestos-ambientales-de-la-ca-de-euskadi-por-naturaleza-ambiental-miles-de-euros/tbl0014545_c.html; última consulta 18/04/2021)

¹³² Hacienda Navarra, “Normativa vigente: Impuestos especiales” 2021 (disponible en https://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Organigrama/Estructura+Organica/Hacienda/Informacion+Fiscal/Normativa+Fiscal/Impuestos+Especiales/Normativa+Vigente.htm; última consulta 15/04/2021)

1.3.1 Principales tributos propios sobre la energía a nivel autonómico¹³³

a) CCAA de régimen común

1. Impuesto sobre Depósito de Residuos Radiactivos: sus similitudes con el impuesto estatal sobre residuos nucleares hace necesario acudir al artículo 6.2 de la LOFCA¹³⁴, de manera que el impuesto debería quedar derogado y la Comunidad recibir una compensación por parte del Estado¹³⁵. Mientras que el gravamen de Castilla La Mancha sobre almacenamiento de residuos de este tipo fue declarado inconstitucional¹³⁶ por invadir el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, el de Andalucía continúa vigente, en parte superpuesto al hecho imponible del estatal.

2. Impuesto sobre la Emisión de Gases a la Atmósfera: grava las emisiones a la atmósfera de ciertos gases efecto invernadero, generadas por procesos productivos en la Comunidad. El sujeto pasivo será el ente jurídico o persona física que exploten las instalaciones dónde tenga lugar la generación. No quedan sujetas a este impuesto las emisiones procedentes de vertederos y de combustión de biomasa y biocarburantes. En Cataluña, este impuesto grava las emisiones a la atmósfera de ciertas sustancias, teniendo como finalidad incentivar conductas más respetuosas con el medio. En su caso, el contribuyente será aquel que realice cualesquiera de las actividades que constituyan el hecho imponible. Incentiva por tanto a que los contribuyentes traten de buscar alternativas más

133 Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, *op. cit.*

¹³⁴ *Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.*

¹³⁵ Rozas, J. *op. cit.*

¹³⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 196/2012, de 31 de octubre (versión electrónica: [46](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc600000178c320acc5530a10de&marginal=RTC/2012/196&docguid=I2da51590459a11e2b4b3010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_juris;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=) Fecha de la última consulta: 6 de febrero de 2021</p></div><div data-bbox=)

sostenibles para una serie de actividades, entre las que claramente se encuentra la necesidad de nutrir la industria de energía renovable.

Como veremos en este apartado, no todas las CCAA poseen este impuesto, lo cual creemos que carece de sentido. Las emisiones netas del país serán la suma de todas las regiones, no pareciendo razonable que unas paguen por los daños y otras no. Tal y como expondremos en apartados posteriores, consideramos debería tener carácter estatal.

3. Impuesto Medioambiental sobre las Instalaciones de Transición Eléctrica de Alta Tensión: grava la capacidad económica que surge de los impactos ambientales por las instalaciones eléctricas de alta tensión. En su caso, el contribuyente será aquel que realice las actividades.

4. Impuesto sobre el Desarrollo de Determinadas Actividades que Inciden en el medioambiente: grava el daño provocado por ciertas actividades sobre el medioambiente de la Comunidad. Así, el hecho imponible serán, entre otras, las actividades de producción, transporte, almacenaje y suministro de energía eléctrica. En su caso, quedarán no sujetas las instalaciones que utilicen la energía renovable como energía primaria: solar, eólica, e hidráulica, o energías netas en emisiones como el biogás. Por otro lado, el tributo prohíbe que se repercuta el mismo a los consumidores finales.

A nuestro parecer la configuración de este impuesto parece la óptima para alcanzar los objetivos climáticos y aquellos que más tarde expondremos como principios rectores de una reforma, si bien su problema radica en la falta de implantación en todos los territorios.

5. Impuesto sobre Combustibles Derivados del Petróleo: el hecho imponible no es otro que la entrega realizada por los comerciantes mayoristas de los combustibles del carácter que el tributo menciona, siendo este repercutido sobre los adquirientes de los combustibles, quiénes quedan obligados a soportarlo. Llama nuestra atención que este impuesto se aplique exclusivamente en Canarias, a sabiendas de que son estos combustibles una de las causas más importantes de los

problemas medioambientales. Sin embargo esto se debe a que en el archipiélago canario aplica el IVA, ni buena parte de los Impuestos Especiales regulados en la Ley 38/1992, como el de hidrocarburos. Aun así, creemos más acertada la configuración de este tributo en base a desincentivar el consumo de este tipo de combustibles

6. Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero: este impuesto grava el impacto derivado de la eliminación de residuos en vertedero sobre el medio ambiente, quedando sin sujeción su gestión cuando se valoricen, es decir, cuando esos residuos se transformen en energía o se les dé otro uso, tal como la gestión para su reciclaje. Pese a no ser un impuesto que directamente grave la energía, lo introducimos en este listado porque se nos antoja como un incentivo para el desarrollo de proyectos de plantas de biogás, biometano y similares, con el fin de producir energía neta en emisiones de gases nocivos a partir de los desechos.

7. Canon Eólico: grava el daño medioambiental causado como consecuencia de la instalación de parques eólicos para la producción de energía eléctrica. Este canon presenta un claro conflicto de intereses: por un lado, la necesidad de realizar una transición hacia una economía verde que precisa de la instalación de infraestructuras para la producción de energía renovable, como molinillos; pero por otro, estas instalaciones suponen un claro impacto ambiental. ¿Qué debería primar? Creemos que, si bien no habría que suprimir esta tasa, sería necesario reformular su finalidad.

8. Impuesto sobre la Afección Medioambiental Causada por Determinados Aprovechamientos del Agua Embalsada, por los Parques Eólicos, por Centrales Nucleares y por las Instalaciones de Transporte de Energía Eléctrica de Alta Tensión: pretende gravar la realización de actividades que utilicen el agua embalsada, de manera que la cuota dependerá, además del saldo bruto de aprovechamiento, de la potencia de las instalaciones que se destinen a la producción de energía eléctrica, si corresponde.

9. Canon de Agua: la naturaleza jurídica de este tributo es la de impuesto con finalidad ecológica. El hecho imponible del mismo es el uso y consumo de agua, entre otros, para la generación de energía eléctrica y refrigeración. Serán los usuarios finales, los consumidores del agua, los que soporten el importe del tributo, el cual se calculará en base al volumen de agua utilizado.

10. Impuesto sobre las Emisiones de Dióxido de Carbono de los Vehículos de Tracción Mecánica¹³⁷: pretende gravar las emisiones de CO₂ por vehículos de tracción mecánica, tratando así de disminuir las emisiones de los gases nocivos para la atmósfera. Así, aquellos que tengan vehículos alimentados por gas u otro combustible considerado menos dañino o renovable, verán la base imponible reducida, pues sus emisiones serán menores. Los eléctricos estarán exentos.

Este impuesto, como ya adelantábamos en apartados anteriores y al igual que el de los combustibles fósiles, sólo lo encontramos en la Comunidad Autónoma de Cataluña, sorprendiéndonos que el posible incentivo que supone para comprar vehículos más verdes no aparezca en la mayoría del territorio español. El gobierno presentó un recurso de inconstitucionalidad a la ley que contiene el presente tributo, y si bien el TC declaró inconstitucionales¹³⁸ algunos preceptos de la misma, no lo hizo con respecto al impuesto que en esta sección debatimos, al cual se tachaba de incurrir en doble imposición con respecto al IEDTM. El tribunal estableció que el hecho imponible era diferente, pues “el impuesto autonómico grava las «emisiones de dióxido de carbono» por los vehículos afectados, mientras que el impuesto estatal grava la «primera matriculación» de los medios de transporte que sujeta a tributación”. Además se concluyó que, mientras el primero es un impuesto instantáneo, que grava el consumo de ciertos bienes en función de su valor, el

137 Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático, Comunidad Autónoma de Cataluña (DOGC núm. 7426, de 03 de agosto de 2017)

138 Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 87/2019, de 20 de junio (BOE núm. 177 de 25 de julio de 2019)

segundo es periódico y grava la titularidad del bien en función de las emisiones que el mismo produzca.

11. Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medioambiente: el hecho imponible de este tributo son la realización, por parte del sujeto pasivo, de actividades tales como la producción de energía eléctrica. Grava la incidencia en el medio de esas actividades, no estando sujetas aquellas que destinen su producción al autoconsumo o que produzcan energía a partir de fuentes renovables o netas en emisiones de carbono, salvo algunas excepciones. Este impuesto fue declarado por el TC¹³⁹ como inconstitucional para la Comunidad de Extremadura, por considerar que vulneraba el artículo 6.3 de la LOFCA¹⁴⁰, incidiendo en el IAE y por ende que la CCAA se inmiscuía en las competencias locales. Sin embargo, el Pleno del mismo tribunal, como consecuencia del previo cambio de la redacción de la LOFCA, mediante nota informativa en el año 2018 cambió de parecer, concluyéndose que tanto el hecho imponible como el resto de elementos de los tributos que se discutían eran sustancialmente distintos. Desde nuestro punto de vista, las exenciones de este tributo son muy acertadas, en cuanto en tanto hacen una distinción clara entre instalaciones de actividades nocivas para el medio y las que contribuyen a paliar lo anterior.

b) CCAA de régimen foral

Las Comunidades Autónomas de régimen foral, País Vasco y Navarra, tienen potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario, quedando en poder de dichas CCAA la recaudación de los tributos, mientras que tendrán éstas que contribuir a las arcas estatales mediante unas cantidades a las que se denominan

139 Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 179/2006, de 13 de junio (BOE núm. 161, de 07 de julio de 2006) Fecha de la última consulta: 4 de enero de 2021

¹⁴⁰ *Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.*

como cupos¹⁴¹. En última instancia, ambas CCAA llegaron a un acuerdo con la Administración Estatal para aplicar normas de idéntico contenido que las del Estado en lo correspondiente con el Impuesto sobre, entre otros, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica¹⁴².

Tanto País Vasco¹⁴³ como Navarra¹⁴⁴ aplican todos los tributos expuestos en el apartado 1.1 del presente capítulo, así como los que se indican en cada caso en la tabla explicativa.

1.4 Fiscalidad energética local

Las Haciendas locales han creado múltiples tasas medioambientales, fundamentalmente en el ámbito de los residuos y del aprovechamiento especial del dominio público, sobre el ruido y las emisiones atmosféricas. Aunque a nuestro parecer el funcionamiento óptimo de la tributación ambiental debiera obligar a todo el territorio por igual, recordemos que la CE en su artículo 142 recoge que, por el principio de suficiencia financiera, las Haciendas locales han de poseer medios suficientes para desempeñar las funciones atribuidas por la ley a los Entes locales, nutriéndose entonces de tributos propios y participando de los del Estado y CCAA¹⁴⁵. Así, podrán establecer y gestionar tributos, perdiendo las Comunidades Autónomas la posibilidad de gravar los hechos imponible que los Entes locales traten¹⁴⁶. También la Ley de Haciendas Locales¹⁴⁷ en su artículo 2 trata los tributos propios de los entes

141 Ministerio de Hacienda, “Fiscalidad Autonómica y Local: Régimen foral” 2020 (disponible en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/Inicio/_menu_/Fiscalidad_Autonomica/Regimen_Foral/Regimen_Foral.html; última consulta 15/04/2021)

142 Ley foral 11/2015 *op. cit.*

143 Instituto Vasco de Estadística *op. cit.*

144 Hacienda Navarra *op. cit.*

145 DOC 2005/2 “Recursos de las Haciendas Locales: Ámbito de aplicación, enumeración de recursos en ingresos de Derecho Privado” Comentarios prácticos, Aranzadi Instituciones (disponible en

147 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 (BOE núm.59, de 9 de marzo de 2004)

locales: contribuciones especiales e impuestos y recargos exigibles sobre los impuestos de las CCAA, quedando patente la potestad de éstos.

Además, los ayuntamientos pueden establecer tasas de forma voluntaria, sobre los servicios que presten, en las que los mismos pueden introducir criterios ambientales, si bien a día de hoy no existe un estudio pertinente por parte del Gobierno acerca del calado de éstas con respecto al área energética.

*1.4.1 Principales tributos sobre la energía a nivel local*¹⁴⁸

a) Impuestos de establecimiento obligatorio

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles: el IBI se aplica a todo titular de bienes inmuebles. En materia energética los ayuntamientos podrán aplicar bonificaciones de hasta el 50% a los inmuebles que posean sistemas que funcionen a base de energías renovables.

- Impuestos sobre Actividades Económicas: otra vez los ayuntamientos podrán aplicar bonificaciones de hasta el 50% en aquellas actividades que utilicen energía renovables, o bien un plan de transporte que permita a los trabajadores reducir emisiones y consumo.

- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: el IVTM grava los vehículos registrados en cada municipio, según tipo y potencia. Las bonificaciones en este caso podrán llegar hasta el 75% según el combustible utilizado, motor y el impacto ambiental que tengan. Pese a que lo anterior pueda considerar que el tributo asume algún criterio extrafiscal¹⁴⁹, tiene una finalidad principalmente recaudatoria¹⁵⁰.

148 Álvarez E. Larrea M. *op. cit.*

149 Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 87/2019 *op. cit.*

150 Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 4/2019, de 17 de enero (BOE núm. 39 de 14 de febrero de 2019)

b) *Impuestos de establecimiento obligatorio*

- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: grava la realización de obras que requieren licencia municipal, pudiendo llegar las bonificaciones hasta el 95% en el caso de las construcciones referidas a sistemas de producción de energía fotovoltaica.

2. CONCLUSIÓN DE LA SITUACIÓN ACTUAL

Una vez hecho el análisis, podemos concluir afirmando que el sistema tributario español en materia energética está lejos de poder considerarse cómo óptimo. Pese a tener numerosos tributos de diversa índole, que bien configurados podrían suponer un conglomerado ejemplar, nos encontramos con un entramado disperso, poco armonioso, que viene a desequilibrar la balanza según en qué zona del panorama nacional nos situemos. Y si bien es posible un sistema útil y desigual según que regiones, a nuestro parecer existen ciertos conceptos básicos, como un impuesto al CO₂ y al resto de gases contaminantes, que debiera ser único para toda la nación. Por ello consideramos más que necesaria una reforma del sistema que, tal y como expondremos en el capítulo siguiente, sitúe a España a la altura del resto de países europeos en la lucha contra el cambio climático, sin dejar de perseguir el último fin del sistema tributario, la financiación del Estado.

CAPÍTULO IV: PROPUESTA DE REFORMA TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO ENERGÉTICO PARA EL CASO ESPAÑOL

1. PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA REFORMA

Después de haber analizado el sistema fiscal español en materia energética con sus respectivos tributos, y en relación con la mitigación de los actuales problemas ambientales, confirmamos la hipótesis inicial, que venimos desarrollando a lo largo de los epígrafes, por la cual intuíamos la necesidad de una reforma del mismo, si no íntegra si muy importante.

Sin poder considerarla un mecanismo inútil, tal y como anunciábamos, la fiscalidad energética española se encuentra muy alejada de la europea general. Resulta llamativa la falta de coordinación y eficacia del sistema, sobre todo si tenemos en cuenta el gran potencial que encierra nuestro país en cuanto a energía renovables se refiere y, por ende, lo beneficiosa que podría llegar a ser una fiscalidad bien orientada. La reforma de la que hablamos creemos que debería enfocarse en base a una serie de principios y objetivos principales, los cuales exponemos a continuación.

El primero y más importante, el principio de quien contamina paga. Por supuesto este, cómo ya hemos repetido en múltiples ocasiones, es el eje vertical de todos los sistemas fiscales de la Unión en materia energética, o al menos debería serlo. Sin embargo, tal y cómo hemos comprobado, no son pocos los momentos en los cuales se pone en entredicho la armonía de los distintos tributos con el principio, quedando embarrado y hasta contrariado. Dicho lo cual, la reforma que aquí se propone debería exigir a cada existente o nuevo tributo en materia de energía una clara alineación con el principio de quien contamina paga, de manera que cualquier atisbo de duda quedase claro en las respectivas exposiciones de motivos.

A nuestro parecer, muchos de los tributos que en el presente trabajo aparecen aparentan cumplir con el principio de quien contamina paga, si bien es exclusivamente una simulación formal, pero no material. Creemos que resulta poco práctico tratar de “buscarlo” entre la aplicación de los impuestos, cuando realmente estos últimos deberían nacer para servirlo, sin olvidar que el principal objetivo es la contribución a las arcas del Estado.

El segundo objetivo de la reforma sería transformar o sustituir aquellos tributos que gravan la energía por otros que internalicen de forma efectiva los daños ambientales, gravando el consumo y producción de la misma según las emisiones de CO₂ y demás gases contaminantes, así como que utilicen tipos que reflejen adecuadamente el coste ambiental en el que se incurre¹⁵¹. En lo que compete a las CCAA, parece importante limitar aquellos impuestos autonómicos que sobrepasan el ámbito de las mismas, pues muchas veces ni siquiera gravan el impacto ambiental, de manera que distorsionan la asignación eficiente de recursos, tanto económicos como ambientales.

El tercer principio que creemos importante es el de armonización. Hemos comprobado la disparidad de tributos entre las distintas comunidades que conforman la geografía española. Aunque no es sencillo, por la variedad geográfica que componen el mapa de España, la armonización parece relevante en las problemáticas ambientales extrapolables a todo el panorama nacional, es decir, poco o nada locales, de manera que se presentan similares en todo el territorio¹⁵². La misma permitiría equilibrar las responsabilidades, permitiendo que el país avance a la misma velocidad hacia la transición energética, desarrollándose económicamente y permitiendo cumplir los objetivos climáticos.

El cuarto principio que consideramos aplicable al caso es el de progresión. La sustitución, reforma e implantación de nuevos tributos debería hacerse de manera paulatina, permitiendo a empresas y consumidores adaptarse al cambio pero sabiendo que la transición es inminente y necesaria. Así esa progresión servirá para que los distintos actores se acoten y adapten a la nueva situación, mentalizándose para el cambio, de manera que la transformación permita preparación para una nueva realidad que está más cerca en el tiempo de lo que a priori pueda parecer. Junto con este podríamos añadir otro con el nombre de “compensación”, pues la misma será necesaria para las industrias y actores afectados por la reforma, de manera que el Estado se verá obligado a bonificar a estos entes, viéndose los últimos incentivados al cambio, y por

151 Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.*

152 Fundación Santander. *op. cit.*, p.32

ende favoreciendo el crecimiento económico estatal, sobre todo si hablamos de industrias internacionales¹⁵³.

Por último, creemos que sería muy importante monitorizar la reforma, de manera que la supuesta alineación de los objetivos de una economía libre de carbono con la regulación energética deberían estar controlados. Así, en caso de que sus impactos se desvíen de los resultados esperados, se podría hacer las pertinentes correcciones y rectificar¹⁵⁴.

2. ARMONIZACIÓN DEL EJERCICIO DE LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS ENTRE ESTADO, CCAA Y ENTES LOCALES

Tal y cómo venimos reiterando, el sistema tributario español contiene tres niveles distintos, de manera que los diferentes territorios podrán o no tener los mismos tributos según en qué materias. Siendo conscientes de la imposibilidad de armonizar las competencias, teniendo en cuenta que conllevaría una reforma de la Constitución, sí podemos tratar de aproximar el ejercicio de estas por los entes públicos territoriales para que todos caminen en la misma dirección en materia de fiscalidad energética.

Dicho lo cual, podemos considerar el sistema de financiación autonómica, además de sumamente complejo, como asimétrico: el mismo varía según las concepciones políticas de cada gobierno en la Comunidad, según las necesidades que cada territorio presente, según la economía en la que sustenten la mayor parte de su actividad, etc¹⁵⁵. El territorio es tan variado cómo lo son sus políticas, y por tanto, suprimir esta diversidad podría ser fatal para el buen funcionamiento del sistema.

Sin embargo, esto no elimina la necesidad de limar asperezas en cuanto a ciertos aspectos tributarios se refiere. En concreto, y en lo que a este trabajo compete, la tributación energética en relación con los objetivos ambientales no parece que debiera

153 Linares, P., Declercq, D. “Informe: Escenarios para el sector energético en España 2030-2050” Economics for energy, 2017 (disponible en <https://www.asociacion3e.org/documento/escenarios-para-el-sector-energetico-en-espana-2030-2050>; última consulta 03/03/2021)

154 Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.*

155 PWC “El sistema tributario español y la financiación de los entes territoriales: Estado, Comunidades Autónomas y Entes locales” 2021 (disponible en <https://www.pwc.es/es/legal-fiscal/assets/el-sistema-tributario-espanol.pdf>; última consulta 08/01/2021)

diferir de un territorio a otro. Un mismo número de emisiones en Badajoz afectarán de igual a la atmósfera que lo harán las de Bilbao y el balance neto del país, que es el referente para la consecución de objetivos, se verá igualmente incrementado. Por tanto carece de sentido gravar según qué zona qué actividades o consumos o producciones, pues toda España persigue la misma meta.

Distinto es que, adecuándose a las necesidades específicas de cada región, dentro de cada CCAA se puedan hacer diferenciaciones. A modo de ejemplo, parece lógico establecer un tributo a la energía nuclear¹⁵⁶ que tenga en cuenta que sólo cinco regiones poseen centrales que produzcan la misma o que almacenen residuos de este tipo. En ese caso sí tendría sentido diferenciar un tributo para la causa en esos territorios. Así, siendo imposible pasar por alto las diferencias entre regiones, las cuales son latentes y tienen necesidad de ser atendidas, consideramos que en general la necesidad de unificar es inminente. A lo anterior podríamos plantear algunas soluciones al respecto, opuestas e igual de válidas.

La primera sería la antítesis de lo hasta ahora expuesto: que el gobierno central se limitase a no obstaculizar la actividad autonómica, fomentando iniciativas por parte de las mismas y dejar que avanzasen en la materia¹⁵⁷. En este caso el escenario sería mucho más variopinto que el actual, pero se equilibraría la balanza en tanto en cuanto cada Comunidad atendería a sus necesidades. Como cabe esperar, y según lo que venimos exponiendo, esta solución no la consideramos muy acertada, pues el problema climático es de todos por igual y sería injusto que recayese de manera distinta sobre unos y no otros.

La segunda alternativa sería que la administración estatal unificase los tipos impositivos, o fijase un mínimo para todos, pudiendo las Comunidades establecer recargos sobre los mismos, pero partiendo de una exacta misma base mediante una “ley marco de fiscalidad ambiental”¹⁵⁸. La última habría de estar calculada para alcanzar todos los objetivos sin necesidad de los pertinentes recargos, de manera que las diferencias quedasen a libre elección de cada región¹⁵⁹, atribuyendo fientes figuras

156 Consejo de Seguridad Nuclear “Seguridad Nuclear:Centrales Nucleares en España”2021 (disponible en <https://www.csn.es/centrales-nucleares-de-espana>; última consulta 12/02/2021)

157 Fundación Santander. *op. cit.*, p.32

158 Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.* p 289

159 *Id.*

impositivas a los distintos niveles de gobierno¹⁶⁰. Esta segunda opción se presenta mucho más acorde con lo hasta ahora expuesto y aunque a nivel técnico pueda resultar complicada, creemos que sería la solución al problema de la descoordinación nacional en cuanto a materia tributaria se refiere, incluso saliendo del ámbito energético.

Se nos ocurre una tercera, que podría aparecer como una combinación entre el funcionamiento de la primera y el espíritu de la segunda. El Estado podría imponer, según criterios científicos que se escapan de nuestro entendimiento, pero que entendemos posibles, límites a las Comunidades según su superficie, características ambientales, actividades económicas, etc., generando un criterio más o menos homogéneo de clasificación. De esta manera cada CCAA tendría unos objetivos climáticos que cumplir, como ocurre con los países de la UE, pero plena libertad para alcanzarlos. Creemos que esta posibilidad es coherente y posible, pero quizás sea más compleja de elaborar y requiera de un mayor estudio y recursos de lo que lo es y requiere la segunda. Realmente no sería una medida estrictamente fiscal, sino que radicaría en la dimensión ambiental, pudiéndose utilizar como herramienta, entre otras, el sistema tributario.

Todas las posibilidades cabrían como soluciones, si bien nos reiteramos en que la segunda, desde nuestro punto de vista, parece la más acertada en cuanto en tanto la consideramos factible.

3. PROPUESTAS EN MATERIA DE ADAPTACIÓN DE TRIBUTOS EXISTENTES

En base al apartado anterior y suponiendo la implantación de una de las soluciones, en concreto la segunda, estaríamos hablando en este apartado sobre la adaptación de tributos existentes en el ordenamiento, previamente implantados en todas las regiones en caso de que se hubiese considerado pertinente por las autoridades.

¹⁶⁰ Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.*

Así, y siguiendo el orden de los apartados anteriores, el primer impuesto que a nuestro parecer necesitaría de una reforma sería el de Hidrocarburos. Ya hemos dicho que el mismo carece actualmente de finalidad medioambiental, si bien debiera determinarse la base imponible a partir de dos elementos. El primero de ellos, el contenido energético, fomentando una mayor eficiencia del uso de la energía, y el segundo el contenido potencial de CO₂. Se establecerían entonces tipos iguales o con diferencias mínimas no por carburante, sino por tonelada de CO₂ y por giga julio de cada producto. De esta manera se dejaría a la elección del consumidor que carburante utilizar¹⁶¹.

Continuando con los impuestos, pasemos ahora al que grava la electricidad. Se debería sustituir la base imponible del mismo por el número de kWh consumidos, incentivándose así la eficiencia y el ahorro energético. Además, las exenciones deberían limitarse de forma drástica, justificándose en cada caso de modo explícito, pues de lo contrario podría suponer que la transformación de la finalidad del mismo fuese ineficiente¹⁶². En cuanto al impuesto sobre el valor de producción de la electricidad, aun teniendo en cuenta la reciente sentencia del TJUE del 3 de marzo de 2021¹⁶³, podríamos considerar que lo mejor sería derogarlo por lo considerado en apartados anteriores. Sin embargo, haciendo referencia a su finalidad en lo que respecta a la financiación del déficit tarifario, habría de compensar la pérdida que supondría la falta de recaudación por su supresión incrementando el impuesto de la electricidad¹⁶⁴.

En lo que respecta al impuesto sobre el carbón podríamos optar por eliminar las exenciones que éste recoge, haciéndolo así útil desde un punto de vista ambiental. Sin embargo, ante la posibilidad de crear un impuesto sobre el CO₂, creemos que la mejor opción sería suprimirlo. Teniendo en cuenta que la finalidad extra fiscal del impuesto de carbono es la de compensar los efectos nocivos del uso del carbón, la creación, tal y como propondremos, de un impuesto que abarque las emisiones perjudiciales para el medio ambiente absorbería al del carbón. De manera que no nos referimos a dejar sin

161 Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, *op. cit.*, p. 321

162 *Id.*

163 *Op.cit.*: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-220/19

164 *Ibid.*: p.326

gravamen el hecho imponible, sino que sustituiríamos el presente tributo por uno de nueva creación.

Si hablamos del canon del agua para la producción de energía eléctrica, el mismo tiene como fin la protección y mejora del dominio público. En este caso nosotros coincidimos con la cuestión que el TC planteó al TJUE¹⁶⁵, de manera que procederíamos a la integración del canon en el impuesto sobre la electricidad, suprimiendo el presente.

En lo que respecta al Impuesto sobre combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, cómo adelantábamos, y a falta de coordinación con las CCAA, la cantidad de variantes del mismo carece sentido. Estamos hablando aquí de un intento por facilitar la configuración del sistema y aunar diferencias, más que tratar de estipular un régimen eficiente en lo que se refiere a materia energética y ambiental. Por ello se procedería a suprimir el impuesto de Andalucía sobre depósito de residuos radiactivos, recibiendo la Comunidad una compensación por el mismo, así como que se procedería a la fusión de las dos variantes estatales anteriormente expuestas ya que consideramos que parecen gravar la misma cosa.

Siguiendo con el IEDMT, consideramos que el mismo está configurado de forma idónea, aunque plantea ciertos problemas.

El primero, en base a lo que explicábamos acerca del descontento de la industria, tendría fácil solución. Trayendo sobre el papel el principio de progresividad inspirador de la presente propuesta de reforma, parece coherente añadir un tramo nuevo al tributo. Así, los vehículos que hasta la última adaptación del IEDMT no tributaban por el mismo, pasarían a pertenecer a este nuevo tramo, tributando a un tipo menor que al que actualmente lo hacen. De esta manera los precios de los vehículos se incrementarían en menor medida, no dejando de incentivarse la compra de vehículos más sostenibles y dejando pendiente una subida de los tipos, siempre paulatina, para años posteriores.

165 Op, cit.: 165 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18, de 7 de noviembre

El segundo conflicto es el planteado por la mayoría de los tributos del presente trabajo: la competencia de las Comunidades Autónomas. Repetimos que en materia ambiental carece de lógica esta potestad, y por tanto consideramos necesaria la modificación del tributo para que dejase de estar cedido. Además, mantener el impuesto con sus características actuales, hechas las pertinentes modificaciones, supondría poder configurar otro al CO₂, pues no incurriría en doble imposición en materia de vehículos tal y como avala la jurisprudencia del TC¹⁶⁶.

Por último, en lo que respecta al IVTM si bien podría, en tanto el Estado no actúe¹⁶⁷, cambiarse su configuración de manera que el mismo pasase a perseguir una finalidad ambiental más allá de la mera recaudación tal y cómo hemos expuesto, creemos que hacerlo supondría caer, ahora sí, en doble imposición, en caso de que se crease un impuesto al CO₂ cómo en el siguiente apartado proponemos.

4. PROPUESTA EN MATERIA DE NUEVOS TRIBUTOS

Además de adaptar una serie de tributos, creemos necesario crear algunos nuevos. Aunque seguramente nuestra propuesta no cubra todas las necesidades, sí que viene a tratar las carencias más importantes del sistema.

4.1 El impuesto a las emisiones

4.1.1 Impuesto al CO₂

Acorde con lo expuesto, un impuesto al CO₂ de carácter nacional es estrictamente necesario para avanzar hacia la transición. Pero el mismo debe ser eficiente, en cuanto en tanto el tipo impositivo deberá reflejar de forma adecuada el coste ambiental en el que se incurra¹⁶⁸, así como que deberá estar instituido sobre los sectores adecuados.

Con esto, queremos aclarar que a priori no parece viable imponer un impuesto de carácter general para “toda emisión de CO₂” aunque fuese lo idóneo. Por tanto,

166 Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 87/2019 *op. cit.*

167 Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.*, p. 406

168 *Id.*

al igual que el tributo catalán que grava las emisiones de ciertos vehículos, sería coherente establecer este hipotético impuesto para los sectores más contaminantes, con el objetivo de, progresivamente, instaurarse para todas las industrias.

Dentro de las anteriores creemos importante hacer referencia al problema que supone concretamente el sector transportes. Pese a que existen múltiples opciones a corto plazo, el tributo a las emisiones generalizado supondrá no una reducción en las emisiones, sino un mayor costo para los usuarios. Esto ocurre porque no creemos viable que en un lapso de tiempo breve por la imposición de un tributo toda la población vaya a renovar sus vehículos: será más costoso esto segundo que lo primero. Así, si bien la necesidad del impuesto al CO₂ en el sector transporte, uno de los más contaminantes, es inminente, el Estado tendrá que combinarlo con una serie de mecanismos para fomentar la compra de vehículos de carácter híbrido, eléctricos y similares¹⁶⁹.

Y lo mismo ocurriría con las distintas industrias participantes del nuevo impuesto, pues de lo contrario los sectores podrían volverse menos competitivos en comparación con el panorama internacional, mermando la economía estatal. Aunque la intención sea mejorar la situación medioambiental, se pretende reformar el sistema de manera que paliándose un problema no se genere otro.

Por tanto nuestra propuesta, inspirada en el modelo sueco del mismo impuesto que ya exponíamos, conduciría a gravar los combustibles derivados del petróleo para usos industriales, residenciales y transporte, según las emisiones medidas de cada cual de CO₂¹⁷⁰. Pero a diferencia del citado régimen, nuestro impuesto sí gravará los sectores obligados al mercado de derechos de emisiones europeo¹⁷¹, pudiéndose los mismos deducir la cuantía equivalente a los derechos adquiridos, en su caso¹⁷².

169 Camargo, D. y Ruiz, L. "Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono: un análisis para el caso europeo" *Revista Semestre económico* n°23, 2020 (disponible en <https://revistas.udem.edu.co/index.php/economico/article/view/3180/3054>; última consulta 05/02/2021)

170 Larre, M., y Fernández, J. "La fiscalidad sobre el carbono. Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia" *ICADE. Revista De La Facultad De Derecho*, 2019 (disponible en <https://doi.org/10.14422/icade.i108.y2019.003>; última consulta 05/02/2021)

171 Comisión Europea "EU Action: EU Emissions Trading System (EU ETS) 2020 (disponible en https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en#Main_legislation; última consulta 09/02/2021)

172 Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.*, p.293

Todo lo anterior queda estipulado sin perjuicio de que la UE lance un impuesto para todos sus miembros que equipare los sistemas. Ya en 2011 se trató de reformar la Directiva 2003/96/CE con la idea de reestructurar el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. De entre los objetivos, crear un marco para la aplicación de la imposición al CO₂ y la implantación de un impuesto uniforme al anterior, alegando que estos cambios podrían efectuarse sin costes económicos y que incluso traerían beneficios¹⁷³. Pero la propuesta terminó por ser desechada, no existiendo a día de hoy el citado impuesto. Actualmente la Unión baraja la posibilidad de imponer un “Carbon Tax” transfronterizo, el cual trataría de gravar las importaciones en función de las emisiones generadas en su país de origen como consecuencia de su producción o transporte. La lógica de este tributo radica en que si exclusivamente se impone un impuesto al CO₂ intrafronterizo, las industrias afectadas podrían tratar de huir hacia países más permisivos¹⁷⁴.

Sin embargo, y aun teniendo en cuenta lo anterior, creemos que sería conveniente que cada país fuese estableciendo primero internamente un tributo propio, para llegado el caso, adaptarse rápidamente. De lo contrario, el impacto en algunos Estados miembros con una fiscalidad ambiental ralentizada sería un verdadero problema.

4.1.2 El impuesto al resto de emisiones contaminantes

Pese a que pueda parecer lo contrario, el dióxido de carbono no es el único gas contaminante producido por la actividad humana. Así, otros como el monóxido de carbono, el dióxido de nitrógeno o el de azufre, el plomo o el ozono, son igualmente gases efecto invernadero que incrementan los efectos nocivos del cambio climático¹⁷⁵. Parece entonces insuficiente tasar exclusivamente el CO₂, sino que

173 Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE) *op. cit.*

174 Fernández, X., “La propuesta de la Unión Europea relativa a un impuesto sobre el carbono en frontera y su Compatibilidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio” Universidad de Barcelona, Revista de Educación y Derecho núm. 21, 2020 (disponible en <https://revistes.ub.edu/index.php/RED/article/view/31253>; última consulta 6/04/2021)

175 Ballester, F. “Contaminación atmosférica, cambio climático y salud” Revista Española de Salud Pública, vol.79, nº2, 2005 (disponible en http://scielo.isciii.es/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1135-57272005000200005; última consulta 11/02/2021)

sería necesario crear un impuesto que englobase la mayoría del resto de gases. En su caso tendríamos también que evaluar como afectaría el mismo a la competitividad de las distintas industrias. La idea sería evaluar los distintos sectores y los gases más contaminantes de cada cual, y establecer un impuesto paralelo al del CO₂, también de forma progresiva.

Hemos de tener en cuenta que ya existe en nuestro país el Impuesto Especial sobre los Gases Fluorados de efecto invernadero¹⁷⁶, el cual grava la primera venta u entrega, el autoconsumo y la importación de los citados gases, variando su tipo impositivo según el potencial de calentamiento atmosférico de cada cual. Sin duda este tributo, pese a no estar directamente relacionado con la energía, posee una configuración idónea que, creemos, debería ser fuente de réplica para gravar los restantes gases de efecto invernadero.

Entonces trataríamos de crear un impuesto, o varios, que englobase todos los restantes gases contaminantes con características y mediciones similares.

5. OTRAS PROPUESTAS Y COMENTARIOS

5.1 Recargo para financiar las energías renovables¹⁷⁷

En línea con la necesidad de tributos que internalicen efectivamente los daños ambientales, parece relevante hacer referencia a la necesidad de modificar la financiación de las energías renovables, para evitar que recaiga la misma sobre el consumidor final en su totalidad. Las nuevas energías tienden a suponer unos costes mucho más altos que las fósiles¹⁷⁸, pese a que eólica y solar en concreto se hayan en un estado más maduro por llevar en el mercado más tiempo.

En el año 2015 la comisión de expertos realizó un estudio por el cual comparó las aportaciones relativas de los principales productos energéticos al consumo final y la financiación de las renovables. Como resultado, mientras que la electricidad

¹⁷⁶ Ley 16/2013 *op. cit.*

¹⁷⁷ Comisión de Expertos de Transición Energética *op. cit.*, p.294

¹⁷⁸ Cayetano, E. (2004). La energía Solar Fotovoltaica en España. *Nimbus, Universidad de Murcia* Recuperado desde <http://repositorio.ual.es/bitstream/handle/10835/1443/espejamarin.pdf?sequence=1>

financiaba el 88% de las segundas, los derivados del petróleo y el gas natural sumaban entre ambos el 11%. A consecuencia de lo anterior, la comisión consideraba que la situación desincentivaba la electrificación e incentivaba el consumo de derivados del petróleo. Con el objetivo de darle un giro a esta situación, sería necesario utilizar tipos que reflejasen adecuadamente el coste ambiental incurrido, de manera que parece útil proponer la imposición de un recargo a todas las energías no renovables, el cual refleje de forma transparente el sobre coste de las instalaciones renovables y centrales instaladas.

5.2 Crítica a la Nueva ley

La Ley de Cambio Climático y Transición Energética, la cual se pretende que entre en vigor durante 2021, tal y como adelantábamos, parece el primer paso para que España por fin avance hacia una inminente Transición Ecológica. Sin embargo, la misma no introduce ninguna cuestión fiscal relevante como instrumento clave de actuación en el articulado¹⁷⁹. Desde nuestro punto de vista, parece irracional haber dejado a un lado la fiscalidad en el texto. Si ha sido complicado, y aun lo está siendo, sacar adelante la ley a la que hacemos mención pese a la clara urgencia de la misma, aprovechar el arduo camino en esta ocasión excepcional, hubiese brindado una oportunidad única para introducir cuestiones en materia tributaria como las planteadas en este trabajo, pues las mismas comparten objetivos con la nueva ley. Consideramos que se debía haber tenido en cuenta la importancia de la aprobación del proyecto y la necesidad de cubrir los frentes abiertos existentes, en lo que a problemas medioambientales y sostenibilidad se refiere, sin dejar atrás ningún ámbito.

179 Morales, I., Paule, R. Y Martínez, F. “Análisis del Proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética” Fundación Renovables, 2020 (disponible en <https://fundacionrenovables.org/wp-content/uploads/2020/10/ANALISIS-DE-LA-LCCYTE-DEF.pdf>; última consulta 17/04/2021)

6. ¿Y AHORA QUÉ? LA FISCALIDAD ENERGÉTICA TRAS LA PANDEMIA

La reciente pandemia provocada por el COVID-19 ha supuesto un cambio radical en las políticas de toda índole de los distintos gobiernos del planeta. Teniendo en cuenta que ya desde hacía años la necesidad de una transformación integral del sistema era necesaria para perdurar la especie humana y la biodiversidad que la rodea, la pandemia ha provocado una aceleración de la implantación de mecanismos con ese fin, suponiendo también una gran oportunidad para “reconstruir” el mundo en su mejor versión. Dicho lo cual consideramos que el complicado escenario que se presenta no es sino una magnífica ocasión para, si no cambiarlo todo por completo, sí mejorarlo, incluyendo el sistema fiscal en materia energética. El Pacto Verde europeo¹⁸⁰, la nueva Ley española, etc., forman sin duda un caldo de cultivo óptimo, avalados por el respaldo tanto político como social, para el gran cambio que desde hace años el sistema pide.

La recesión económica en la que nos hayamos sumergidos, si bien no deja de ser una fatídica noticia, ha de servir como trampolín hacia nuevas políticas que consigan alcanzar los objetivos que desde años se vienen barajando. Así, cumplir con las metas de propuestas como la citada anteriormente de Comisión de Expertos en cuanto a financiación autonómica¹⁸¹ se refiere, en cuanto en tanto se introduzcan figuras que doten de conceptos ambientales más robustos a la fiscalidad, permitirá cumplir de manera simultánea tanto el incremento de la recaudación, necesaria para paliar la presente crisis, como fortalecer la inversión y el consumo que internalice los costes climáticos¹⁸².

180 Comisión Europea “The European Green Deal” *op. cit.*

181 Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica *op. cit.*

182 López, J., Onrubia, J., y Alonso, M. “Informe sobre medidas tributarias ante la crisis de la COVID-19: es tiempo de reformas”, Informes del Grupo de Trabajo Mixto Covid-19, Fedea Policy papers, 2020 (disponible en <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2020/07/FPP2020-14.pdf>; última consulta 19/04/2021)

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES

Nuestra hipótesis inicial con respecto al presente trabajo abogaba por la necesidad de revisar y reformar el sistema tributario español en materia energética. Una vez estudiado el entramado fiscal actual y desgranadas sus partes en lo relativo a energía y sostenibilidad, nos reiteramos en nuestra posición, pudiendo afirmar ahora en base a nuestro estudio que, efectivamente, la fiscalidad energética española sufre carencias importantes que justifican su reforma.

Y queda claro a lo largo de este escrito que al hablar de carencias no nos referimos exclusivamente a falta de instrumentos, sino también a falta de eficiencia. El exceso de tributos energéticos a nivel autonómico es un claro ejemplo del problema de coordinación del sistema y, si bien sabemos que sería imposible suprimir la independencia en ciertos ámbitos de los territorios que conforman la nación, si que puede legislarse, tal y como proponemos, a favor de un régimen favorable medioambientalmente hablando sin mermar los derechos de las CCAA y de las entidades locales.

Nos queda claro que la transición ecológica y las consecuencias negativas que se derivan de no alcanzarla no entienden de divisiones administrativas. Por tanto, como ya hemos repetido en innumerables ocasiones, no creemos acertado dejar a elección de cada una de las anteriores Administraciones la implantación de ciertos tributos de tanta importancia medioambiental, como el que grava el CO₂ del sector transportes, por ejemplificar la situación.

Somos conscientes de que, llevada a la práctica, la situación es mucho más compleja de lo que aquí se presenta y no pretendemos tampoco cuestionar el sistema constitucional, sino simplemente resaltar la necesidad de buscar mecanismos que aúnen de algún modo, dentro del marco del Estado de derecho dividido en CCAA, las políticas medioambientales, en general, y las tributarias energéticas en concreto. Creemos que puede ser tan conflictivas la pasividad y falta de tributos, como un número excesivo de los anteriores, y solo en el “justo medio” la transición energética podrá terminar siendo una realidad.

Dicho lo cual, cabe hacer mención a las potenciales actuaciones de la UE en este sentido: si esta institución termina implantando un impuesto a todos los países en lo que respecta a emisiones, como el que proponemos en nuestra hipotética reforma, ¿por qué no debería España adelantarse y hacer lo mismo en la totalidad de sus regiones? Y, por

supuesto, con esto no clamamos exclusivamente por la regulación tributaria de las emisiones, sino por la de todos los problemas presentados a lo largo de este texto.

España, pese a encontrarse encaminada, tiene aún un largo camino por recorrer. La situación de la pandemia provocada por el COVID-19, decíamos que es una ocasión inmejorable para poner en práctica políticas verdes y cumplir los pertinentes objetivos, pero es importante tratar de no caer en el desasosiego, dejando apartado el sistema tributario y desaprovechar este momento, tal y como ha ocurrido con la futura Ley de Transición Energética¹⁸³. No creemos que este desprecio a la reforma tributaria sea por desconocimiento de su importancia, sino más bien por la complejidad que la misma supondría. Sin embargo, se nos presenta aún más complicada la situación sin la citada reforma, una vez los objetivos ambientales sean cada vez más ambiciosos, las economías europeas más sostenibles y los sistemas tributarios extranjeros más estrictos. Llegados a ese punto, será cuando España quizás sí que sienta como un grave problema transformar la fiscalidad energética, pues el principio de progresividad que explicábamos en nuestra alternativas no sería tan factible con márgenes temporales más escuetos. En este fatídico escenario, entre otras consecuencias, se vería mermada la economía nacional como fruto de una importante falta de competitividad.

Por supuesto que el actual sistema tributario tiene muchísimos mecanismos positivos y perfectamente constituidos, pero no es perfecto. Y es en esa imperfección donde la hipotética reforma ha de ahondar, siendo ahora el momento idóneo para hacerlo.

Un sistema fiscal energético apropiado, establecido a tiempo, conllevará alcanzar una transición ecológica de forma paulatina y segura, trayendo consigo todos los beneficios que la misma supone.

183 Proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética *op.cit.*

BIBLIOGRAFÍA

1. LEGISLACIÓN

Acta Única Europea (DO L núm.169, de 29 de junio de 1987)

Acuerdo de París, 2015 (BOE núm.. 28, de 2 de febrero de 2017)

Comisión Europea “The European Green Deal” 2019 (Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1588580774040&uri=CELEX:52019DC0640>; última consulta 06/01/2021)

Constitución Española (BOE núm.311, de 29 de diciembre de 1978)

Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre Mecanismos fiscales para reducir las emisiones de CO2 (DOUE núm.94 de 28 de octubre de 2020)

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 (DO L núm.238 de 31 de octubre de 2003)

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 (DOUE núm.143 de 30 de abril de 2014)

Directiva 2018/2001 del Parlamento y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables. (DOUE núm.328 de 21 de diciembre de 2018)

Directiva 2018/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018 por la que se modifica la Directiva 2012/27/UE relativa a la eficiencia energética (DOUE núm.328 de 21 de diciembre de 2018)

Instrumento de ratificación del Acuerdo de París (BOE núm.28, de 2 de febrero de 2017)

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980)

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (BOE núm. 80, de 3 de abril de 1985)

Ley 5/1986 de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (BOE núm.220, de 13 de septiembre de 1986)

Ley 22/2005 de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (BOE núm.277, de 19 de noviembre de 2005)

Ley 26/2007 , de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental (BOE núm.255 de 24 de octubre de 2007)

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012)

Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, (BOE núm. 260, de 30 de diciembre, 2021)

Ley foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito (BON núm.62 de 31 de marzo de 2015)

Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático, Comunidad Autónoma de Cataluña (DOGC núm. 7426, de 03 de agosto de 2017)

Ley 6/2018, de 3 de julio de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE núm. 161, de 4 de julio de 2018)

Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico “Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030” (BOE núm.9, de 11 de enero de 2021)

Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, Comisión Europea 2011(disponible en [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0169_/com_com\(2011\)0169_es.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0169_/com_com(2011)0169_es.pdf); última consulta 7/02/2021)

Proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética (BOCG, de 29 de mayo de 2020)

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 (BOE núm.59, de 9 de marzo de 2004)

Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo (BOE núm.243, de 10 de octubre de 2015)

Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (BOE núm.242, de 6 de octubre de 2018)

Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. “Tributación autonómica: Medidas 2020, Capítulo I” 2020. (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20I%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202020.pdf>; última consulta 02/02/2021)

Secretaría General de Financiación Autonómica y Local “Tributación autonómica: Medidas 2020, Impuestos Propios, Capítulo III” 2020. (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/III-Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202020.pdf>; última consulta 02/02/2021)

Tratado de Ámsterdam (DO C núm. 340 de 10 de noviembre de 1997)

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010)

Tratado de la Comunidad europea, artículo B (DOUEC núm. 340, de 10 de noviembre de 1992)

Tratado de la Unión Europea (DO C núm.191 de 29 de julio de 1992)

Tratado de Lisboa (DO C núm. 306 de 17 de diciembre de 2007)

2. JURISPRUDENCIA

Cuestión prejudicial del Tribunal Supremo, núm. 787/2015, de 9 de febrero (versión electrónica: ECLI:ES:TS:2015:787) Fecha de la última consulta: 5 de febrero de 2021

Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 123/2013, de 23 de mayo (versión electrónica: ECLI:ES:TC:2013:123) Fecha de la última consulta: 4 de enero de 2021

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 179/2006, de 13 de junio (BOE núm. 161, de 07 de julio de 2006) Fecha de la última consulta: 4 de enero de 2021

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 196/2012, de 31 de octubre (versión electrónica:

[https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc600000178c320acc5530a10de&marginal=RTC\2012\196&docguid=I2da51590459a11e2b4b3010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_juris;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&select_mod=false&displayName=\)](https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc600000178c320acc5530a10de&marginal=RTC\2012\196&docguid=I2da51590459a11e2b4b3010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_juris;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&select_mod=false&displayName=)) Fecha de la última consulta: 6 de febrero de 2021

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 4/2019, de 17 de enero (BOE núm. 39 de 14 de febrero de 2019)

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 87/2019, de 20 de junio (BOE núm. 177 de 25 de julio de 2019)

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18, de 7 de noviembre (versión electrónica: [https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=5C28C4C73662537AF84332623C0874F4?text=&docid=220357&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7012364#Footnote*\)](https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=5C28C4C73662537AF84332623C0874F4?text=&docid=220357&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7012364#Footnote*)) Fecha de la última consulta: 8 de febrero de 2021

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-220/19, de 3 de marzo de 2021 (versión electrónica: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=2774170A1D>

165FD96D97493DF5ACAE7B?text=&docid=238442&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3355585)

3. OBRAS DOCTRINALES

Álvarez E. Larrea M. “Energía y tributación ambiental” Orkestra, Instituto vasco de competitividad, Fundación Deusto, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2013

Agencia Europea de Medioambiente, EIOET, “Sustainability transitions: Now for the long term”, 2016 (disponible en <https://www.eea.europa.eu/publications/sustainability-transitions-now-for-the>; última consulta 04/11/2020)

Ballester, F. “Contaminación atmosférica, cambio climático y salud” Revista Española de Salud Pública, vol.79, nº2, 2005 (disponible en http://scielo.isciii.es/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1135-57272005000200005; última consulta 11/02/2021)

Camargo,D. y Ruiz,L. “Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono: un análisis para el caso europeo” Revista Semestre económico nº23, 2020 (disponible en <https://revistas.udem.edu.co/index.php/economico/article/view/3180/3054>; última consulta 05/02/2021)

Cobos, J. “¿Una reforma fiscal verde? Sí, pero con objetivos definidos.” Garrigues Opina, 2019 (disponible en https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/una-reforma-fiscal-verde-si-pero-con-objetivos-definidos; última consulta 02/03/2021)

Comisión de Expertos de Transición Energética, “Análisis y propuestas para la descarbonización” 2017 (disponible en <https://www.iit.comillas.edu/docs/IIT-18-029I.pdf>; última consulta 07/03/2021)

Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español “Informe”, AEAT, Madrid, 2014 (disponible <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>; última consulta 06/02/2021)

Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica “Informe para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica”, 2017 (disponible en https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioncaa/informe_final_comision_reforma_sfa.pdf; última consulta 12/02/2021)

Comisión Europea, “Informe sobre el estado de la Unión de la Energía”, Bruselas, 2019 (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1602743359876&uri=COM:2020:950:FIN>; última consulta 07/12/2020)

Comisión Europea, “Marco sobre clima y energía para 2030”, Bruselas, 2019 (disponible en https://ec.europa.eu/clima/policies/strategies/2030_es; última consulta 08/01/2021)

Cayetano, E. (2004). La energía Solar Fotovoltaica en España. *Nimbus, Universidad de Murcia* Recuperado desde <http://repositorio.ual.es/bitstream/handle/10835/1443/espejomin.pdf?sequence=1>

DOC 2005/2 “Recursos de las Haciendas Locales: Ámbito de aplicación, enumeración de recursos en ingresos de Derecho Privado” Comentarios prácticos, Aranzadi Instituciones (disponible en

https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc50000178e4e7db23dabedb48&marginal=DOC\2005\2&docguid=I4398c1f0b15611db938301000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_doctrina;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&select_mod=false&displayName=; última consulta 16/04/2021)

Estudios Económicos de la OCDE, España” OECD, 2014 (disponible en: <https://energia.gob.es/gas/Gas/Paginas/gasnatural.aspx>; última consulta 20/02/2021)

Fernández, X., “La propuesta de la Unión Europea relativa a un impuesto sobre el carbono en frontera y su Compatibilidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio” Universidad de Barcelona, Revista de Educación y Derecho núm. 21, 2020 (disponible en <https://revistes.ub.edu/index.php/RED/article/view/31253>; última consulta 6/04/2021)

Fichas temáticas sobre la UE “La política de medio ambiente: principios generales y marco básico”, Parlamento Europeo , 2020 (disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/71/la-politica-de-medio-ambiente-principios-generales-y-marco-basico>; última consulta 21/02/2021)

Fundación Santander, “Tributación ambiental en España”, Cuadernos de Sostenibilidad y Patrimonio Natural, Fundación Banco Santander, 2007

García, C. “Cambio Climático: Impuestos sobre el Carbono, coste y eficiencia económica” Revista de Ciencias Sociales y Jurídicas, nº34, 2012 (disponible en <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiMiM-7ivfvAhXBBWMBHR3PCSYQFjABegQIAxAD&url=https%3A%2F%2Frevistas.ucm.es%2Findex.php%2FNOMA%2Farticle%2Fdownload%2F40734>

%2F39053&usg=AOvVaw0E950_Y2VziRIa9-XbxORO; última consulta 03/02/2021)

Hauff, V., Informe Brundtland, Universidad de Oxford, 1987, p.11 (disponible en http://www.ecominga.uqam.ca/PDF/BIBLIOGRAPHIE/GUIDE_LECTURE_1/CMMAD-Informe-Comision-Brundtland-sobre-Medio-Ambiente-Desarrollo.pdf; última consulta 02/12/2020)

Heine, I. “The Political Economy of Environmentally Related Taxes” OECD, 2012 (disponible en <https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/thepoliticeconomyofenvironmentallyrelatedtaxes.htm>; última consulta 01/11/2020)

“Impuesto Especial sobre la Electricidad” Agencia Tributaria, 2015 (disponible en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Impuestos_especiales/estudio_relativo_2015/6_ELECTR.pdf; última consulta 01/02(2021)

Impuesto sobre la energía: Contexto y alcance de las medidas fiscales para la sostenibilidad energética, DOC 2013\2 ARANZADI experto del 3 de octubre de 2020.

Junceda, J. “Comentarios a la Ley 1/2005, de 9 de Marzo, de Comercio de Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero, y a la Normativa Complementaria de Aplicación del Protocolo de Kyoto,” Thomson-Civitas, Madrid 2005 (disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=260957>; última consulta 9/12/2021)

Larre, M., y Fernández, J. “La fiscalidad sobre el carbono. Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia” *ICADE. Revista De La Facultad De Derecho*, 2019 (disponible en <https://doi.org/10.14422/icade.i108.y2019.003>; última consulta 05/02/2021)

- Larrea, M., Puig, I. y Álvarez, E. “Revisión de los impuestos energéticos en España” CEPRIE, Green Budget Europe, 2014 (disponible en <https://foes.de/pdf/2014-06%20Impuestos%20Energeticos.pdf>; última consulta 15/03/2021)
- Linares, P., Declercq, D. “Informe: Escenarios para el sector energético en España 2030-2050” Economics for energy, 2017 (disponible en <https://www.asociacion3e.org/documento/escenarios-para-el-sector-energetico-en-espana-2030-2050>; última consulta 03/03/2021)
- López, J., Onrubia, J., y Alonso, M. “Informe sobre medidas tributarias ante la crisis de la COVID-19: es tiempo de reformas”, Informes del Grupo de Trabajo Mixto Covid-19, Fedea Policy papers, 2020 (disponible en <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2020/07/FPP2020-14.pdf>; última consulta 19/04/2021)
- Madrigal, A. “Los derechos de emisión de CO₂ y la fiscalidad española” ICADE. Revista de la Facultad de Derecho, nº86, 2012 (disponible en <https://revistas.comillas.edu/index.php/revistaicade/article/view/59>; última consulta 09/02/2021)
- Mangas Martín, A., “La distribución de competencias en la Unión Europea y el principio de subsidiariedad”, Cátedra de Derecho Internacional Público, Universidad de Salamanca (disponible en https://eprints.ucm.es/30336/1/Fund%20Gim%20Abad%202008%20competencias_mangas_martin_a_es_o.pdf; última consulta 02/10/2020)
- McNeil, J., “Algo nuevo bajo el sol. Historia medioambiental del mundo en el siglo XX” Alianza Editorial, Madrid, 2003, pp. 222-224 (disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2195697>; última consulta 04/10/2020)
- Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico “Informe de inventario nacional de Gases de Efecto Invernadero”, Inventario Nacional de Emisiones

de la Atmósfera, 2021 (disponible en https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/sistema-espanol-de-inventario-sei-/es-2021-nir_tcm30-523942.pdf; última consulta 13/02/2021)

Morales, I., Paule, R. Y Martínez, F. “Análisis del Proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética” Fundación Renovables, 2020 (disponible en <https://fundacionrenovables.org/wp-content/uploads/2020/10/ANALISIS-DE-LA-LCCYTE-DEF.pdf>; última consulta 17/04/2021)

Rozas, J. “La tributación estatal sobre los residuos nucleares: un análisis crítico” Revista Quincena Fiscal nº8, 2014 (Disponible en: https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a00000178c2fcb403b553de4f&marginal=BIB\2014\932&docguid=I4824adb0bba811e38d99010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=; última consulta 18/02/2021)

Salassa R., “La protección ambiental a través de los tributos en el marco de la relación entre el deber de contribuir y el deber de preservar el medio ambiente” Revista Quincena Fiscal nº12, 2018 (disponible en https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad82d9b000001789ec8863ae5bfe02d&marginal=BIB\2018\9903&docguid=1e55ab6f0660411e884a30100000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=; última consulta 2/2/2021)

Villar, M. “State Aids, Taxation and the Energy Sector”, Aranzadi, 2017 (disponible en https://www.academia.edu/32891982/State_Aids_Taxation_and_the_Energy_

Sector_Marta_Villar_Ezcurra_ed_Thomson_Reuters_Aranzadi_2017; última consulta 04/01/2021)

4. RECURSOS DE INTERNET

Agencia Tributaria de Cataluña. “Impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica” 2020 (disponible en: <https://atc.gencat.cat/es/tributs/impost-emissions-vehicles/>; última consulta 09/02/2021)

Ballenilla, F. “La sostenibilidad desde la perspectiva del agotamiento de los combustibles fósiles, un problema socio-ambiental relevante”, Grupo La Illeta, Investigación en la escuela, 2005 (disponible en: https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/61154/R55_6.pdf; última consulta 13/02/2021)

Bonell, R. “El protocolo de Kioto y la tributación ambiental” Real Centro Universitario Escorial-María Cristina, Anuario Jurídico y Económico Escorialense, 2007 (disponible en: https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=kioto&btnG=; última consulta 13/12/2020)

Carpizo Bergareche, J., Montaña González, E., Checa Regueiro, T., “La fiscalidad energética: sentidos, objetivos y criterios de aplicación” Fundación Naturgy, 2019, (disponible en http://www.fundacionnaturgy.org/wp-content/uploads/2019/05/prologo-fiscalidad_energetica.pdf; última consulta 02/10/2020)

Carpizo Bergareche, J., Montaña González, E., Checa Regueiro, T., “La fiscalidad energética: sentidos, objetivos y criterios de aplicación” Fundación Naturgy, 2019, (disponible en http://www.fundacionnaturgy.org/wp-content/uploads/2019/05/prologo-fiscalidad_energetica.pdf; última consulta 02/10/2020)

Clucci, M. “La política energética: principios generales” Fichas temáticas, Parlamento Europeo, 2020 (disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/68/la-politica-energetica-principios-generales>; última consulta 1/12/2020)

Comisión Europea “EU Action: EU Emissions Trading System (EU ETS) 2020 (disponible en https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en#Main_legislation; última consulta 09/02/2021)

Consejo de Seguridad Nuclear “Seguridad Nuclear:Centrales Nucleares en España”2021 (disponible en <https://www.csn.es/centrales-nucleares-de-espana>; última consulta 12/02/2021)

Earth System Research Laboratories “Trends in Atmospheric Carbon Dioxide” National Oceanic and Atmospheric Administration, U.S department of Commerce (disponible en: <https://www.esrl.noaa.gov/gmd/ccgg/trends/weekly.html>; última consulta 5/12/2020)

“El impacto ambiental de las distintas fuentes energéticas de generación eléctrica”, Fundación Gas Natural 2018 (disponible en: http://www.aytojaen.es/portal/RecursosWeb/DOCUMENTOS/1/0_1150_1.pdf; última consulta 13/02/2021)

Energía y desarrollo sostenible, “Impacto de la energía”, Biblioteca de la UNED, 2016 (disponible en <https://www2.uned.es/biblioteca/energiarenovable3/impacto.htm#cabeceraimpacto>; última consulta 14/01/2021)

Esteve Pardo, J., “Los impuestos especiales como tributos medio ambientales”, Civitas, 1995 (disponible en http://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/1115/medio_ambiente_17_alonso.pdf?sequence=1&isAllowed=y; última consulta 04/11/2020)

Greenpeace “Cambio Climático: Carbón” 2017 (disponible en <https://es.greenpeace.org/es/trabajamos-en/cambio-climatico/carbon/>; última consulta 06/01/2021)

Hacienda Navarra, “Normativa vigente: Impuestos especiales” 2021 (disponible en https://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Organigrama/Estructura+Organica/Hacienda/Informacion+Fiscal/Normativa+Fiscal/Impuestos+Especiales/Normativa+Vigente.htm; última consulta 15/04/2021)

Heras, F., “Educación Ambiental y Cambio Climático. Respuestas desde la comunicación, educación y participación ambiental” Documentos para la Educación Ambiental, Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, 2010 (disponible en https://www.miteco.gob.es/es/ceneam/recursos/documentos/Libro%20CEIDA%20EA%20y%20Cambio%20Climatico%20completo_tcm30-70529.pdf; última consulta 15/11/2020)

Instituto Vasco de Estadística, “Impuestos ambientales de la C.A. de Euskadi por naturaleza ambiental”, 2021 (disponible en https://www.eustat.eus/elementos/ele0014500/impuestos-ambientales-de-la-ca-de-euskadi-por-naturaleza-ambiental-miles-de-euros/tbl0014545_c.html; última consulta 18/04/2021)

Labandeira, X., “Segundo Foro AEDEN Covid-19 y Fiscalidad Energética” EJI López-Ibor Abogadis y AEDEN (disponible en <https://www.ejilopezibor.com/abogados-lopez-ibor-covid-19-y-fiscalidad-energetica/>; última consulta 10/12/2020)

Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico “El comercio de los derechos de emisión”, MITECO:Cambio Climático (disponible en:

<https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/comercio-de-derechos-de-emision/que-es-el-comercio-de-derechos-de-emision/>; última consulta 06/01/2021)

Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico “Gases fluorados”, MITECO:Emisiones (disponible en https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/atmosfera-y-calidad-del-aire/emisiones/prob-amb/gases_fluorados.aspx; última consulta 5/12/2020)

Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico “Gas Natural y Medio Ambiente”, MITECO:El Gas Natural (disponible en <https://energia.gob.es/gas/Gas/Paginas/gasnatural.aspx>; última consulta 5/12/2020)

Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico “Protocolo de Kioto”, MITECO: normativa y textos legales 2020 (disponible en: <https://energia.gob.es/desarrollo/Medioambiente/CambioClimatico/Paginas/ProtocolodeKioto.aspx>; última consulta 04/12/2020)

Naciones Unidas UNFCC, “Aprobación del Acuerdo de París”, 2015 (disponible en <http://unfccc.int/resource/docs/2015/cop21/spa/109s.pdf> ; última consulta 03/02/2021)

Naciones Unidas, “El Acuerdo de París”, 2015 (disponible en <https://unfccc.int/es/process-and-meetings/the-paris-agreement/el-acuerdo-de-paris>; última consulta 03/02/2021)

Portal institucional del Ministerio de Hacienda, “Tributos propios autonómicos” 2020 (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>; última consulta 06/02/2021)

PWC “El sistema tributario español y la financiación de los entes territoriales: Estado, Comunidades Autónomas y Entes locales” 2021 (disponible en <https://www.pwc.es/es/legal-fiscal/assets/el-sistema-tributario-espanol.pdf>; última consulta 08/01/2021)

Sanahuja, J., “Del milenio a la sostenibilidad: retos y perspectivas de la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible” *Miscelanea, Política y sociedad* n°54, 2016, pp.533-555 (disponible en <https://repositorio.unican.es/xmlui/bitstream/handle/10902/12963/DelMilenioA.pdf?sequence=1&isAllowed=y;%20última%20consulta%2002/10/2020>; última consulta 5/12/2020)

S&P Global, “Energy Transition”, 2018, (disponible en <https://www.spglobal.com/en/research-insights/topics/energy-transition>; última consulta 05/11/2020)

Transición energética y cambio climático” Red Eléctrica de España, 2021 (disponible en: <https://www.ree.es/es/sostenibilidad/descarbonizacion-de-la-economia/transicion-energetica-y-cambio-climatico>; última consulta 20/02/2021)

