



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

FISCALIDAD AMBIENTAL, LOS IMPUESTOS VERDES EN EL DERECHO  
ESPAÑOL Y SU RELACIÓN EN EL MARCO JURÍDICO EUROPEO

Autor: Alejandro de los Santos Salesa

5º E3-C

Derecho Tributario

Tutora: Carmen Márquez Sillero

Madrid

Junio de 2022

Resumen: Los impuestos ambientales se consolidan como una de las principales herramientas a nivel fiscal para combatir la contaminación y proteger el medio ambiente. A lo largo de la trayectoria normativa del Reino de España, se han desarrollado una regulación de carácter tributario relativa a la protección de la naturaleza, y concretándose en la creación de diferentes figuras impositivas que versan sobre situaciones y actuaciones por parte de los productores que, de no tratarse, supondrían un perjuicio no solo para el entorno, sino para la sociedad. No obstante, debido al carácter preferente que se ha otorgado a la recaudación, por encima del objetivo de proteger el medio, unido a la continuada delegación por parte del Estado en las Comunidades Autónomas y Haciendas Locales de los impuestos, existe una deriva normativa que, en consecuencia, impide que se apliquen de la manera más eficiente. Igualmente, esta regulación en materia de impuestos ecológicos debe coexistir junto a normas similares en el marco de la Unión Europea de forma que, desde la regulación comunitaria, se transmite a los diferentes Estados Miembros la voluntad por parte del legislador de proteger el entorno. El desarrollo normativo, tanto a nivel nacional como a escala comunitaria, pese a haber progresado con rapidez y efectividad, debe continuar por la senda de la protección de la naturaleza, perfeccionando el desarrollo ya realizado y adaptándose a las necesidades que, a lo largo de los próximos años, puedan desarrollarse; todo ello con el objetivo principal de la armonización fiscal a nivel ambiental.

Abstract: Environmental taxes are consolidated as one of the main fiscal tools to combat pollution and protect the environment. Throughout the normative trajectory of the Kingdom of Spain, a regulation of tributary character related to the protection of the nature has been developed and concretized in the creation of different tax figures that deal with situations and actions on the part of the producers that, if not treated, would suppose a damage not only for the environment, but also for the society. However, due to the preferential nature that has been given to tax collection over the objective of protecting the environment, together with the continued delegation of taxes by the State to the Autonomous Communities and Local Treasuries, there is a regulatory drift that, as a result, prevents them from being applied in the most efficient manner. Likewise, this regulation on environmental taxes must coexist with similar rules within the European Union so that, from the Community regulation, the will of the legislator to protect the environment is transmitted to the different Member States. The regulatory development, both at national and Community level, despite having progressed rapidly and effectively, should continue along the path of nature protection, improving the development already made and adapting to the needs that, over the coming years, may develop, all with the main objective of tax harmonization at the environmental level.

Palabras clave: Impuesto ambiental, tributo, medio ambiente, armonización fiscal, impuesto ecológico.

Key words: Environmental tax, taxation, environment, tax harmonization, ecological tax.

<b>I. INTRODUCCIÓN Y METODOLOGÍA</b> .....	1
<b>II. LOS IMPUESTOS AMBIENTALES</b> .....	3
1. CONCEPTO.....	3
<b>1.1. La relevancia Constitucional de la protección del medio ambiente</b> .....	3
<b>1.2. Hecho imponible</b> .....	7
<b>1.3. Base imponible</b> .....	9
<b>1.4. Clases de tributos medioambientales</b> .....	10
<b>1.5. Finalidad fiscal y extrafiscal del impuesto ambiental</b> .....	13
<b>1.5. Ventajas e inconvenientes del impuesto ambiental</b> .....	16
2. RECORRIDO HISTÓRICO .....	19
<b>2.1. Antecedentes en el marco jurídico español</b> .....	19
2.1.1. La Ecotasa balear .....	22
2.1.2. El Canon sobre el agua .....	24
2.1.3. El Impuesto al turismo catalán .....	26
<b>2.2. Antecedentes en el marco jurídico comunitario</b> .....	27
2.2.1. El Protocolo de Kioto .....	29
2.2.2. El Acuerdo de París.....	29
3. TIPOS DE IMPUESTOS AMBIENTALES VIGENTES EN ESPAÑA .....	30
<b>3.1. Impuesto sobre Hidrocarburos</b> .....	31
<b>3.2. Impuesto sobre la Electricidad</b> .....	34
<b>3.3. Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos</b> .....	35
<b>3.4. Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte</b> .....	37
4. FUTURO DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA.....	39
<b>III. RELACIÓN DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES ENTRE ESPAÑA Y EL MARCO COMUNITARIO</b> .....	41
1. IMPUESTOS AMBIENTALES EN LA UNIÓN EUROPEA Y RELACIONES ENTRE ESTADOS .....	41
2. FUTURO DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN LA UNIÓN EUROPEA .....	43
<b>IV. CONCLUSIONES</b> .....	44
<b>V. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	46
LEGISLACIÓN .....	46
JURISPRUDENCIA.....	49
OBRAS DOCTRINALES .....	50
RECURSOS DE INTERNET .....	55

## I. INTRODUCCIÓN Y METODOLOGÍA

La preocupación por el medio ambiente, así como la adopción de medidas y actuaciones que minoren el perjuicio ocasionado al entorno, se han convertido tanto en uno de los focos de atención a tener en cuenta como en uno de las mayores retos para las democracias modernas (y, como se analizará en este trabajo, de la democracia española). La protección de la naturaleza se comenzó a tener en cuenta muchos años previos al momento actual, pero en esta última década es cuando verdaderamente se ha consolidado en los diferentes Estados de todo el mundo. Ya en el 2010 se determinó el concepto de tributo ecológico desde instituciones y organismos internacionales como la Comisión Europea, la OCDE o la Agencia Internacional de la Energía. En el informe de dicho año emitido para los Estados Miembros de las anteriores instituciones internacionales se determinó “*definir los tributos ecológicos como <<cualquier pago obligatorio sin contrapartida cobrado por los poderes públicos sobre bases fiscales consideradas de relevancia medioambiental particular>>*” (OCDE, 2010). Esta implementación de medidas ecosostenibles se ha producido en todos los ámbitos y estratos de nuestra sociedad, entre las cuales cabe destacar una de las fundamentales para el correcto desarrollo de políticas medioambientales: el marco legal.

La adopción de Leyes y demás normativas relacionadas con la protección de la naturaleza se ha producido tanto a nivel estatal, como en el marco europeo. En este segundo, desde comienzos del Siglo XXI se ha puesto de relevancia la necesidad de tomar decisiones y aplicar políticas que protejan al medio ambiente. Ya en el 2005, la Agencia Europea del Medio Ambiente (AEMA) destacó, en diversos informes, la relevancia del establecimiento de un impuesto con motivo del uso del petróleo, quedando demostrado la eficacia de incentivos de carácter económico para lograr los objetivos planteados, en este caso, el de la eficiencia energética en el sector de los vehículos y automóviles en el contexto de la Unión (al tratar de evitar las nuevas cargas impositivas derivadas del uso de combustibles fósiles). Así, en el Informe Anual de 2005, se especificó que “*podría ahorrarse una gran cantidad de energía si se adoptase enfoques similares para los precios de la energía*” (AEMA, 2005). Además, destaca que, para avanzar hacia unas políticas respetuosas con el medio que permitan internalizar costes de este tipo en el precio que tengan diferentes bienes o servicios, se debe producir “*un cambio gradual de la imposición de ‘recursos positivos’, como la inversión y el trabajo, por la imposición de ‘recursos negativos’, como la contaminación*” (AEMA, 2005).

En el Informe Anual del 2000 se recalcó que de las políticas de reforma ambiental no debe despreciarse la capacidad de estas para recaudar y suponer una fuente de ingresos. De esta forma, desde la Unión Europea se llevan planteando diferentes políticas para aplacar el problema medioambiental en el marco europeo, y se siguen llevando a cabo diversas medidas para seguir avanzando en este ámbito.

Por otra parte, dentro de la legislación española en relación con las políticas medioambientales, se debe poner de manifiesto la amplia distribución competencial para la imposición de tributos (y más concretamente impuestos) de carácter ecológico, de manera que tanto el Estado, como las Comunidades Autónomas, ostentan competencias para establecer tributos verdes. Las Corporaciones Locales también tienen estas competencias, aunque se ven bastante limitadas, ya que se verán acotadas por lo establecido en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) (principalmente para evitar que se produzca una doble imposición entre tributos autonómicos y locales), así como en la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL). En esta última se determina en su artículo 2.1.b) que *“La hacienda de las entidades locales estará constituida por los siguientes recursos: [...] b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales”* (LHL, 2004). Asimismo, en el artículo 59 se prevé que los Ayuntamientos puedan recaudar, entre otros, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (el cual es desarrollado en el artículo 92 y siguientes de dicha Ley), impuesto de naturaleza ecológica; y continuando con el apartado 2 del mismo artículo se establece la posibilidad de recoger una serie concreta de impuestos, pero no deja hueco a una interpretación de numerus apertus de los mismos. Por ello, pese a conceder esa capacidad de establecimiento de tributos verdes y su exigencia, se encuentra limitada tanto en la Ley, como respecto de la legislación autonómica.

El objetivo principal de este trabajo es analizar las medidas legales de mayor importancia adoptadas en el Estado español, así como la relación de éstas dentro del marco de la Unión Europea, con el fin de determinar: en primer lugar, qué leyes y normativas existen en el marco de protección del entorno y la naturaleza; en segundo lugar, cómo son las relaciones entre diferentes Estados en relación con esta materia; y, por último, qué medidas se pretenden implementar teniendo en cuenta la coyuntura política y medioambiental de la Unión, así como cuáles son los caminos que deben tomarse para

mejorar la calidad de vida de los ciudadanos europeos respetando tanto la naturaleza como el medio.

## II. LOS IMPUESTOS AMBIENTALES

### 1. CONCEPTO

#### 1.1. La relevancia Constitucional de la protección del medio ambiente

En relación con la protección del medio ambiente, uno de los principales objetivos que los diferentes gobiernos han perseguido en materia ambiental ha sido la de adaptar las nuevas normativas al marco constitucional. Esta adaptación debe quedar encauzada por los diferentes principios que rodean a la protección del medio ambiente, como lo son el principio de sostenibilidad, el principio de solidaridad y el principio de prevención (Gorosito, 2017).

La necesidad de catalogarlo dentro del marco de los derechos fundamentales se debe a la relevancia para la sociedad de dicha cuestión (Sevillano, 2020). Así, debemos plantearnos la siguiente cuestión: “¿En dónde ancla [...] la obligación de tutela del medio ambiente?” (Sevillano, 2020).

Esta pregunta ha sido estudiada por numerosos expertos, pero cabe resaltar los comentarios jurídicos de Rabbi-Baldi Cabanillas al respecto. Cabanillas explicó que se dan una serie de causas por las cuales debe ser tutelada la protección del medio ambiente en el marco de los derechos fundamentales (Rabbi-Baldi Cabanillas, 1996):

- En primer lugar, el derecho de la población a la protección del medio ambiente debe estar configurado como un derecho humano (Hervada, 1990). Hervada explica que el medio ambiente se configura como “*un conjunto de vínculos estructurados por sujetos libres y responsables por lo que resulta infundado referirse a “derecho del ambiente”*” (Rabbi-Baldi Cabanillas, 1996). Y, precisamente, por medio de este derecho humano, se constituye el derecho del ambiente, puesto que resulta fundamental para la vida humana.
- En segundo lugar, el derecho ambiental se configura como un deber por parte de todos los agentes económicos de una sociedad que, teniendo en cuenta este derecho, deben actuar conforme a él (Rabbi-Baldi Cabanillas, 1996). “*Es precisamente el carácter sagrado y trascendente de la persona lo que impone el deber de los demás a respetar el medio ambiente*” (Rabbi-Baldi Cabanillas 1996).

- Por último, la protección del medio ambiente se fundamenta en dos cuestiones: la primera, un existente y global deber de responsabilidad internacional; y la segunda, la necesidad de cooperación para la realización de un bien común (Rabbi-Baldi Cabanillas, 1996). Tal y como explica Jiménez Hernández, es necesario formar y proteger un vínculo de cooperación humano basado en la reciprocidad en relación con las actividades y acciones que puedan ocasionar un perjuicio para el medio (Jiménez Hernández, 1998). Consecuentemente, *“el derecho de un medio ambiente sano es un derecho individual de dimensión colectiva, que afecta a todas las personas sin distinción”* (Rabbi-Baldi Cabanillas, 1996).

Una vez determinado el carácter fundamental del derecho ambiental, es preciso destacar la relevancia y necesidad del intervencionismo estatal para afianzar y proteger este derecho. Así, *“la política ambiental es definida como la suma de objetivos y medidas destinadas a regular la interacción de la sociedad con el medio ambiente como sistema natural”* (Rabbi-Baldi Cabanillas, 1996).

La hacienda pública de un determinado Estado, y concretamente la Hacienda Española, puede ocuparse de esta cuestión por medio de diferentes vías:

- Por un lado, el estímulo tributario a la industria permite impulsar la economía de un determinado lugar enlazando la rentabilidad empresarial con la protección de este derecho fundamental. Debido a la dependencia del entorno a los efectos de la industria, deben tomarse medidas (entre otras, tributarias) para que esta producción no implique un menoscabo de la calidad ambiental (Rabbi-Baldi Cabanillas, 1996). De esta manera, en el caso de aplicar apropiadamente medidas tributarias, las ganancias respecto de la protección del entorno serán muy positivas y elevadas, mientras que el coste para el tejido industrial será moderado (Informe Anual del Banco Mundial, 1992).
- Por otra parte, las medidas tributarias relacionadas con el medio ambiente deben tener en cuenta que, para la protección de este, se constituye una tarea bidireccional Estado – población, de modo que *“el Estado debe cuidar el medio ambiente pero el particular no queda relevado de dicha tarea tampoco, es un deber para ambos”* (Rabbi-Baldi Cabanillas, 1996). En consonancia con esta afirmación, desde la Hacienda Pública no se implementarán medidas únicamente

respecto del tejido empresarial, sino que deben aplicarse en todos los estratos de una sociedad, incluida la base de ciudadanos. (IFA Congres, 1993).

Resulta necesario, tras haber analizado el alcance de las políticas estatales en materia tributaria, comprender los requisitos que todo tributo, incluido aquel destinado a proteger el entorno, debe cumplir. Estos requisitos quedan recogidos tanto en la Constitución Española como en la Ley General Tributaria. De este modo, un tributo ambiental debe cumplir con el principio de generalidad, el principio de capacidad económica, el principio de igualdad y progresividad y el principio de no confiscatoriedad. (Casero Barrón, 2019)

El principio de generalidad está recogido tanto en la Constitución, en el artículo 31 (*“Todos contribuirán...”* (Constitución Española, 1978)) como en la Ley General Tributaria en su artículo 3. Este principio determina que *“todos los españoles son iguales a la hora de pagar los tributos”* (Villalobos Tapia, 2017).

Se trata de un principio que, como se verá posteriormente, queda vinculado al principio de capacidad económica. Así, *“el principio de generalidad debe informar el ordenamiento tributario, vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse discriminatorias”* (Casero Barrón, 2019).

Los jueces y tribunales han protegido este principio en diversas ocasiones a la hora de abordar conflictos en torno a diversas normas tributarias. Un ejemplo de ello es la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia número 9/2017, la cual versaba sobre la estimación del hecho imponible de las trasmisión de materiales preciosos empleados entre sujetos particulares o entre profesionales. En dicha sentencia se recoge el siguiente fragmento, relacionado con el principio de generalidad:

*“Pero no sólo el criterio literal de interpretación de la norma abona la tesis de las Administraciones que han conocido de este asunto, sino también el lógico y el finalista, pues no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IV A ni ITP, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario ( artículo 31.1 de la Constitución ).”* (Sentencia del TSJ de Galicia nº 9/2017).

Otro ejemplo se encuentra en la Sentencia del Tribunal Supremo número 1456/2019, en la cual se cuestionaba el impuesto catalán para grandes establecimientos comerciales en base a la superficie de venta existente. En esta sentencia se desarrolló, en relación con



este tipo de impuestos autonómicos, que *“estos impuestos responden también al principio de capacidad contributiva, de modo que realmente “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...”* (Sentencia del TS nº 1456/2019). Resulta de interés cómo en esta sentencia, y en relación con un impuesto con una finalidad extrafiscal enfocada en la protección del medio ambiente, se afirma la necesidad de cumplir con todos los principios generales del derecho tributario.

En segundo lugar, el principio de capacidad económica se configura como el criterio esencial a la hora de distribuir la carga fiscal, ya que determina que la contribución a las arcas públicas quedará determinada en función de su capacidad económica (Casero Barrón, 2019). De esta manera, *“han de contribuir a las cargas públicas quienes tengan capacidad económica para ello”* (De la Casa, 2012), y la capacidad económica se debe entender desde la perspectiva de la titularidad de riqueza o de medios económicos (Ernesto & García, 2000). Es decir, el sujeto debe tener tanto capacidad económica como, tal y como explica Aparicio Pérez, capacidad de pago (Aparicio Pérez, 1994). La Sentencia del Tribunal Constitucional número 37/1987 identifica estas capacidades dentro del principio de capacidad económica: *“es constitucionalmente admisible que [...] establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines”* (Sentencia del TC nº 37/1987).

Igualmente, la Sentencia del Tribunal Constitucional número 182/1997 hace referencia a este principio, al declarar que *“la Constitución conecta el citado deber con el criterio de la capacidad económica [...], y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario”* (Sentencia del TC nº 182/1997).

En tercer lugar, el principio de igualdad y progresividad trata dos conceptos fundamentales a la hora de determinar una norma tributaria: igualdad para aquellos sujetos que se encuentren en las mismas condiciones y progresividad respecto del sistema de aportación a las arcas públicas, es decir, horizontalidad para la igualdad y verticalidad para la progresividad (Casero Barrón, 2019). Este principio resulta ligado al de capacidad

económica, ya que debe mantenerse la igualdad en aquellos sujetos que compartan unas características comunes a la hora de realizar la aportación correspondiente. Por otra parte, *“la progresividad no es aplicable a cada tributo en concreto, sólo es inspiradora del Derecho tributario en su faceta de elaboración de diferentes impuestos”* (Molina, Suárez & Caicedo, 2013). En materia de impuestos ambientales, un ejemplo en el cual no es aplicable este principio es el Impuesto sobre Hidrocarburos, el cual grava este tipo de combustibles en base a lo que contamina cada uno de ellos, y no en función de la capacidad económica del contribuyente (ley 38/1992).

Por último, todo impuesto ambiental debe cumplir con el principio de no confiscatoriedad, es decir, que el gravamen al que se someten los contribuyentes no debe tener carácter confiscatorio o resultar excesivo sin quedar justificado (Casero Barrón, 2019). Nuevamente, debe hacerse referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo 1456/2019, en la cual el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, que reviste un carácter extrafiscal ambiental (de protección del entorno), cumple con todos los principios propios del sistema tributario español, incluido, entre ellos, el de no confiscatoriedad (Sentencia del TC nº 1456/2019).

Una vez determinado que el alcance de las políticas tributarias en materia de medio ambiente afecta a todos los estratos sociales, así como su justificación conforme a los principios del Derecho tributario, se debe plantear el enfoque que deben tener los impuestos ambientales en relación con su hecho imponible.

## **1.2. Hecho imponible**

A lo largo de los años se han ido determinando definiciones para comprender, de la manera más precisa posible, el concepto a tratar. De acuerdo con el artículo 20.1 de la Ley General Tributaria, el hecho imponible se define de la siguiente forma:

*“El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”* (Artículo 20.1 Ley General Tributaria).

De este modo, es esencial comprender qué se entiende por impuesto ambiental o impuesto verde para poder aplicar la legislación correspondiente correctamente. En apartados anteriores, se expuso la definición ofrecida por la OCDE en 2010, la cual se fundamenta en 2 conceptos: el primero, el pago obligatorio sin contrapartida, tal y como son todos los impuestos; el segundo, aplicado sobre bases de relevancia para el medio ambiente, es

decir, debe guardar una conexión con el entorno y el medio natural. Asimismo, desde instituciones y normativa de la Unión Europea se ha determinado uno de los principios que fundamentan el uso de este tipo de medidas fiscales, el principio de “quien contamina paga”, recogido en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE en adelante), en el cual se estipula:

*“2. La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga.”*

(TFUE, 2009)

De acuerdo con Sergio Gandur, puede definirse el hecho imponible de la siguiente forma: *“El hecho imponible ambiental será el conjunto de circunstancias asociadas o conectadas a un daño real o potencial del medio ambiente y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria definida por el legislador.”* (Gandur, 2013)

Así, desde la Unión Europea se establece una de las bases fundamentales de aplicación de un impuesto medioambiental, la cual es que se ha de producir una carga fiscal conforme un sujeto contamine en mayor o menor medida, de forma que la cuantía debe satisfacerse en base al perjuicio causado para el entorno.

Otra perspectiva que puede tomarse para contemplar la fiscalidad medioambiental en general, y los impuestos ambientales de manera más precisa, es aquel grupo de medidas y decisiones en materia fiscal que tienen como objetivo principal un fin medioambiental. Estas políticas y medidas deben entenderse tanto en sentido negativo, con la aplicación de impuestos de carácter ecológico en sentido estricto, como en una concepción positiva, a modo de beneficios fiscales dentro de los impuestos ordinarios.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional español hizo una referencia al concepto de finalidad ambiental en la Sentencia 102/1995 de 26 de junio, en la cual menciona *“las exenciones y bonificaciones o las exacciones con fines no fiscales y los recargos sobre los existentes, ejemplos de la función de fomento”* (Sentencia del TC nº 102/1995) como mecanismo para aplicar medidas de tipo tributario. Es así como se aclara la capacidad de aplicar medidas fiscales en esta cuestión siempre que se encuadren dentro de la función

de fomento, en este caso, de protección del medio ambiente, otorgando razón jurídica a la búsqueda de la protección del entorno y la lucha contra la contaminación.

Igualmente, y encuadrándose en los términos de la Propuesta de Directiva sobre el CO<sub>2</sub> y la energía de 1992, se estipula que, según el concepto de la coloquialmente denominada “ecotasa”, se puede enmarcar dentro de nuestros Impuestos Especiales, tiene como fundamentación jurídica el gravamen de la producción de carburantes, determinados combustibles, así como la energía eléctrica. De esta manera, en la Directiva se desarrolla, entre otros conceptos, el hecho imponible fundamento de dicha normativa, el cual consiste en la realización de una serie de actividades, *“la extracción, fabricación e importación de los productos mencionados en el art. 3 [...] dentro del espacio comunitario delimitado por el artículo segundo...”*. (Unión Europea, 1992).

### **1.3. Base imponible**

En relación con la base imponible, ésta se encuentra definida en el artículo 50.1 de la Ley General Tributaria:

*“La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”* (Artículo 50.1 Ley General Tributaria)

La determinación de la base imponible es una de las grandes problemáticas que deben afrontarse a la hora de implantar políticas fiscales relacionadas con la protección del medio ambiente.

Como ya se ha mencionado, se trata de una tarea fundamental, porque si se implementa de una forma imprecisa, puede ocasionar perjuicios y desequilibrios tanto en la población y el entorno como en la producción y el mercado. Por ejemplo, si para un impuesto ambiental se establece una base imponible menor a la idónea para el contexto social en el que se plantea, los productores no se verán incentivados a modificar sus mecanismos de producción y aplicar otros sistemas menos contaminantes. En el caso contrario, en el supuesto de determinar una base imponible demasiado elevada, muchos productores no podrán costear ni el sobrecoste del impuesto, ni el cambio hacia unas técnicas productivas más respetuosas con el medio, de forma que en el mercado se vería afectado.

La base imponible debe estar justificada de manera que su razón de ser resida, en último término, en una mejora del medio ambiente, o una reducción de la contaminación. Esta

correlación de la base imponible con la finalidad medioambiental del tributo resulta imprescindible, lo cual implica que, pese a que pueda parecer que un determinado tributo tiene o es de carácter medioambiental, si no se da esta relación, estaremos ante un “falso tributo medioambiental”, lo cual tiene consecuencias legales.

A lo largo de nuestra trayectoria jurisprudencial han tenido lugar diferentes casos de estos falsos tributos ambientales, los cuales no tienen cabida en nuestro Derecho y deben ser estudiados y eliminados. Un ejemplo de esta situación quedó reflejado en la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 289/2000, de 30 de noviembre, relativa al impuesto balear relativo a *“instalaciones que inciden en el medio ambiente”* (Sentencia del TC nº 289/2000). En la mencionada sentencia se cuestionaba la materia imponible que se gravaba. Desde la Administración balear se alegó que la cuestión que se estaba gravando con este tributo era la instalación que se tuviera y que incide en el entorno natural, pero el Tribunal determinó que esto no era correcto, y que lo que verdaderamente se estaba gravando era la simple titularidad de las instalaciones. La decisión tomada por el Tribunal implicó que, como el IBI ya gravaba lo que se pretendía establecer con el tributo medioambiental, se estaba produciendo una doble imposición, es decir, que sobre el mismo hecho (la posesión de instalaciones) se estaba obligando a pagar dos veces, puesto que se demostró que el carácter ambiental del tributo era una simple fachada. En los fundamentos jurídicos de la Sentencia queda constatado de la siguiente manera:

*“...el hecho de que baste ser titular de una instalación que afecte al medio ambiente para quedar sometido al IBIAMA mediante la simple capitalización de los ingresos, y dada la amplitud con la que la LHL define los bienes inmuebles y el IBIAMA las instalaciones, no cabe duda de que el solapamiento en cuanto a la materia imponible entre ambos impuestos se produce en la absoluta generalidad de los supuestos imaginables”* (Sentencia del TC nº 289/2000).

#### **1.4. Clases de tributos medioambientales**

Una vez analizados los puntos a favor y en contra de los impuesto ambientales, es imprescindible analizar cuáles son sus categorías, ya que no se da un único tipo de impuesto ecológico. Existen tres categorías en las que puede encuadrarse un tributo de estas características, las cuales son los tributos de recuperación de costos, los tributos incentivos y los de función principalmente recaudatoria.

En primer lugar, encontramos los tributos de recuperación de costos, que fueron los primeros que se aplicaron en la legislación española. Su finalidad principal es la de recuperar todo coste público derivado de una actividad que genere un daño ambiental o contaminación por parte de un sujeto, es decir, que en base al perjuicio ocasionado al entorno debía compensarse a la Administración. Esto implica que *“el importe del tributo no atiende al incentivo necesario para alcanzar ciertos niveles de contaminación, sino a los costes externos que se generan”* (Carbajo y Herrera Molina, 2003). Conforme a la declaración anterior, podemos deducir que se trata de una característica peculiar de este tipo de tributo ambiental, la cual puede conllevar un potencial desincentivo en tanto que los costes son interiorizados por aquellos que contaminan.

Algunos ejemplos que pueden encontrarse en el marco de la normativa española acerca de los tributos de recuperación de costos son, entre otros, las numerosas tasas que desde los Ayuntamientos se pueden establecer en base a la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LHL). En esta Ley se determina que, a cambio de ofrecer un servicio de carácter público o permitir realizar determinadas actividades por parte de sujetos a los cuales les beneficia con carácter particular, podrá percibirse una prestación patrimonial. En el artículo 20 de esta Ley se especifican dichas actividades, entre las que se destacan algunas de carácter medioambiental, como pueden ser el servicio de alcantarillado y el tratamiento de aguas residuales (Artículo 20.4. r) LHL) o la recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos en calles concretas (Artículo 20.4. s) LHL).

Una segunda categoría de tributos ambientales son los denominados como incentivos. Este tipo pretende modificar la conducta del sujeto que produce un bien u ofrece un servicio y con su actividad contamina. Es decir, la finalidad es el cambio en el comportamiento de los sujetos pasivos, y debe precisarse que no tiene una finalidad recaudatoria (es decir, no hay intención de obtener ningún rendimiento). Esto no implica que con su implementación las Administraciones públicas no puedan obtener ingresos con este tipo de tributos. Cabe destacar que, dentro de esta categoría se deben incluir, exclusivamente, las medidas en sentido negativo (recargos, limitaciones de beneficios, etc.) y no en sentido positivo (como las exenciones y demás ayudas por parte de los poderes públicos), así como mencionar que atienden a una finalidad extrafiscal, en este caso, de ordenación. En este sentido, es necesario matizar que se ha cuestionado la compatibilidad de este tipo de impuestos frente a principios propios del sistema tributario español, como podría ser el principio de capacidad económica.

El Tribunal Constitucional se pronunció a efectos de solventar esta problemática en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, en la cual se determinó lo siguiente

*“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.”* (Sentencia del TC nº 37/1987, de 26 de marzo).

De igual manera se pronunció en la Sentencia 186/1993, de 7 de junio, en donde se llega a la misma conclusión, de modo que resulta incuestionable la legalidad de los tributos de ordenación en nuestro sistema normativo. Asimismo, otro argumento de peso en favor de su legalidad, es que se han incorporado en la Ley General Tributaria del año 2003, en el cual en su artículo 2 dice que *“los tributos [...] podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”* (Artículo 2 Ley General Tributaria).

Una última categoría de tributos ambientales se trata de aquellos que se aplican con una finalidad principalmente recaudatoria. Este tipo de tributos tiende a ser aplicado junto con otras propuestas englobadas dentro de un paquete de políticas ambientales que afectan no solamente al ámbito tributario, sino a muchos otros, de manera que forman parte de un conjunto de medidas destinadas a la protección del medio ambiente. Las decisiones aplicadas pueden ser tanto en la rama tributaria como en muchas otras: un ejemplo de ello lo encontremos en el Programa Nacional de Reformas del 2013, donde se instaba a las Comunidades a aumentar la recaudación por medio de la creación de nuevos impuestos, mientras que por otro lado se planteaba un modelo nuevo de regulación en el cual, entre otros, manifestaba lo siguiente:

*“Las Administraciones Públicas (estatales, autonómicas y locales) sólo podrán imponer una autorización al acceso o ejercicio de cualquier actividad económica:*

*a) Cuando esté justificado por razones de orden público [...] o protección del medio ambiente en el lugar concreto donde se realiza la actividad y sea proporcionado”* (Programa Nacional de Reformas, 2013).

En el mismo documento, en relación con el crecimiento respetando el entorno y medio ambiente, se enumeran una serie de medidas que no están directamente relacionadas con cuestiones tributarias, como se muestra a continuación: *“Adicionalmente, se llevará a cabo un proceso de simplificación normativa y adaptación de la regulación a la normativa comunitaria a partir de la modificación de las normas sobre responsabilidad medioambiental...”* (Programa Nacional de Reformas, 2013).

De esta modo, esta categoría de tributos cabe enmarcarlos dentro de otras medidas que fomenten la mejora de las condiciones ambientales dentro del Estado español.

La aplicación de este tipo de impuestos habilita a minorar la carga de tipos impositivos que graven rendimientos de capital o del trabajo, en favor de los ecológicos, de manera que aquellos sujetos que no contaminan se ven beneficiados, al haberse reducido su carga fiscal (y en sentido opuesto, se grava a quien causa un perjuicio al entorno).

### **1.5. Finalidad fiscal y extrafiscal del impuesto ambiental**

Como ya se ha expuesto en apartados anteriores, la razón de ser de un tributo ambiental no es, exclusivamente, obtener ingresos. Esto significa que, a parte de la relevante y fundamental finalidad de carácter fiscal que poseen estos tributos, existen otras causas o finalidades por las que se desarrollan, que van más allá de la mera recaudación.

Por una parte, debe entenderse como finalidad fiscal aquella que persigue la recaudación para las arcas públicas y el mantenimiento de diferentes servicios de carácter público que se ofrecen a la población. Esta finalidad es propia de todos los tributos ya que, pese a que pueden existir otros motivos de su existencia, todos ellos permiten obtener ingresos que la Administración posteriormente gestionará para implementarlos en sus medidas sociales.

Por otra parte, algunos tributos se originan, además de la ya mencionada finalidad recaudatoria, por otros motivos de interés general, los cuales forman parte de la esencia de dicho tributo. En el caso que nos compete, una de las finalidades extrafiscales propias de los impuestos ambientales es la de modificar la conducta de los productores para que implementen medidas y procesos menos contaminantes a la hora de desarrollar su industria.



Esta finalidad extrafiscal debe analizarse en los diferentes impuestos con carácter medioambiental existentes. Así, un ejemplo de ello lo encontramos en la Sentencia del Tribunal Supremo nº 1289/2021, en donde se menciona dicha finalidad en relación con el impuesto sobre determinados medios de transporte:

*“el IEDMT, aún reconociéndole su carácter recaudatorio, su nota más significativa y reveladora es el extrafiscal, de suerte que mientras que el IVA persigue gravar el consumo en general revelando directa y exclusivamente su elemento fiscal, el impuesto que nos ocupa tiene como finalidad principal la medio ambiental; en concreto la lucha contra la contaminación atmosférica por las emisiones de CO2 y dirigido a fomentar la compra de los vehículos menos contaminantes”* (Sentencia del TC nº 1289/2021).

Así, en la mencionada sentencia se explica cómo el impuesto sobre determinados medios de transporte, a diferencia de otras figuras impositivas como el IVA, tiene una función que va más allá de la simple recaudación, y ésta es combatir la contaminación (concretamente, por medio de la emisión de CO2) y proteger el medio ambiente.

Otro ejemplo de impuesto con una clara finalidad extrafiscal es el de hidrocarburos. La utilización de hidrocarburos implica una abundante emisión de CO2, lo cual no hace sino actuar de catalizador para el efecto invernadero y, con ello, ocasionar un perjuicio que agrava el cambio climático. Para frenar esto, el Impuesto Especial de Hidrocarburos tiene, a parte de la finalidad recaudatoria (fiscal), el fin o la finalidad de actuar como elemento desincentivador del uso de este tipo de compuestos orgánicos.

Resulta relevante mencionar que, para establecer la base imponible de este impuesto no se tiene en cuenta qué tipo de compuesto se está empleando, sino que se emplea el volumen de éste como unidad de medida para gravarlo. Así se determina en la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en su artículo 48, cuando menciona que *“la base del impuesto estará constituida por el volumen de productos objeto del impuesto, expresados en miles de litros a la temperatura de 15 Grad. C. Sin embargo, para aquellos productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de peso o de energía, la base estará constituida por el peso del producto expresado en toneladas métricas, o por su poder energético expresado en gigajulios”* (Artículo 48 Ley 38/1992, de Impuestos Especiales).

Una crítica posible a esta determinación de la base imponible es que no se está teniendo en cuenta el grado de contaminación de cada compuesto, de manera que se grave en

mayor medida a aquellos hidrocarburos que supongan un perjuicio mayor para el entorno. Asimismo, no se ha realizado ningún tipo de escala o baremo que permita aplicar una mayor carga fiscal según lo que se contamine. Esta manera de determinar la base imponible no termina de ser congruente con la finalidad extrafiscal que tiene el Impuesto de Hidrocarburos de desincentivar su aplicación, ya que no se está teniendo en cuenta cada producto usado. Por ello, una posible reforma para la mejora de la base imponible podría ser la de establecer unos valores mínimos en base a cada compuesto encuadrado dentro de los hidrocarburos, sin dejar de lado la cantidad o volumen empleado. Realizando esta modificación, se incentivaría a producirse un avance, bien en el abandono de este tipo de compuestos, bien en el cambio dentro de los hidrocarburos de los más contaminantes a los menos, suponiendo en ambos casos un avance hacia un modelo productivo respetuoso con el medio ambiente.

Retomando la cuestión extrafiscal de los impuestos ambientales, desde la Unión Europea se ha venido ejerciendo una importante influencia en el desarrollo normativo relativo a dicho ámbito. Así, la intención de la Unión ha sido la de avanzar en el desarrollo de este tipo de tributos para la protección del medio ambiente, teniendo como uno de los grandes objetivos finales el de alcanzar una armonización de estos tributos a nivel comunitario.

Ya con el protocolo de Kioto se estableció el marco de actuación mediante la reducción de gases y otras emisiones que contaminan el entorno, y con el Acuerdo de París se continuó con esta dinámica tras el inicio de su aplicación en 2020. En ambos Acuerdos resulta clara la finalidad de las medidas a establecer, siendo la principal la de mejorar el medio ambiente en base a la reducción de gases de efecto invernadero. Por ello, desde la Unión Europea se han tomado diferentes medidas con la principal finalidad de reducir la contaminación y las emisiones nocivas, de manera que, tal y como se establece en el Acuerdo de París, se pueda *“mantener el aumento de la temperatura media mundial muy por debajo de 2 °C con respecto a los niveles preindustriales, y de seguir esforzándose por limitar el aumento de la temperatura a 1,5 °C con respecto a esos niveles”* (Acuerdo de París, 2015).

Queda demostrada así la naturaleza extrafiscal de las medidas de carácter tributario propuestas en el marco de la Unión, sin ignorar los ingresos económicos percibidos propios de los tributos (es decir, la finalidad fiscal y la extrafiscal coexisten).

### **1.5. Ventajas e inconvenientes del impuesto ambiental**

Las medidas fiscales relacionadas con la protección del medio ambiente conllevan una serie de factores positivos y negativos.

En base al informe de AEMA del año 2000, una de las principales ventajas resulta ser la versatilidad que poseen estas medidas en relación con el incentivo fiscal, ya que puede ser empleado tanto de forma positiva (exenciones fiscales), como negativa (un cargo o la determinación de un impuesto ecológico).

De esta forma, de acuerdo con la AEMA hay una serie de ventajas que deben mencionarse. En primer lugar, este tipo de impuestos supone internalizar costes relacionados con el medio ambiente, ya que el impuesto en cuestión se añade al bien o servicio que se ofrece. Esto permite, también, cumplir con el principio anteriormente mencionado de “quien contamina paga”, el cual es la base sobre la que deben determinarse los impuestos medioambientales.

Por otra parte, un paquete de medidas medioambientales de carácter fiscal genera incentivos para que los productores desarrollen tecnologías respetuosas con el medio ambiente, así como pueden verse alteradas sus cadenas de producción y comportamientos productivos hacia otros más favorables.

En relación con ello, la Sentencia nº 3454/2020 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, acerca del impuesto especial sobre el carbón, dice que *“el Impuesto tiene potencialidad para configurarse como un tributo ambiental, al gravar una situación contaminante. [...] Su establecimiento obedece a las pretendidas finalidades de, por un lado, imputar los costes sociales generados por su consumo a su provocador, y, por el otro, desincentivar dicho consumo contaminante en aras a incentivar las fuentes de energía renovables”* (Sentencia del TSJ de Cataluña nº 3453/2020). En esta sentencia, el desarrollo de tecnologías que fomenten el uso de energías renovables se configura como una de las finalidades propias del impuesto especial sobre el carbón, de manera que los productores deberán decidir si obtener la energía de la fuente de carbón (con el pago del correspondiente impuesto) o cambiar el origen de la energía que necesitan hacia aquella procedentes de fuentes renovables.

Esta medida puede tener una crítica razonable relacionada con la finalidad de la modificación de conducta de los productores, y es que cabe plantearse la duda de si, verdaderamente, toman dichas decisiones con la voluntad de mejorar el entorno y

producir de una manera más respetuosa, o, simplemente, aplican las medidas necesarias para evitar sobrecostos. Es decir, se cuestiona si se antepone el interés individual (con menores cargas y costes productivos), o el interés general (de un medio ambiente cuidado), cuando se aplican medidas por los empresarios. Y esta perspectiva, pese a ser razonable, considero que no perturba el objetivo que tiene la aplicación de estos mecanismos de dirección de la conducta empresarial ya que, independientemente del pensamiento del productor, la realidad es que procederá a tomar medidas que benefician, en primer lugar, a su negocio (en el sentido de que evitará cargas y costes mayores), pero también suponen una mejora ecológica y mayor respeto al medio ambiente.

Por último, otra gran ventaja de los impuestos ambientales es que, con la recaudación derivada de los mismos, se puede invertir en medidas para la protección de los ecosistemas y el medio ambiente. Es decir, con los ingresos percibidos por estos tributos, las diferentes Administraciones públicas serían capaces de, continuando con sus políticas ecológicas, financiar programas y sistemas que supongan una mejora en el medio, o reduciendo la carga fiscal de otros tributos de manera que se incentive la producción ecosostenible. Una crítica a este conjunto de medidas puede ser que este tipo de impuestos no tienen por qué ser los únicos destinados a incentivar medidas ambientales. No obstante, esta crítica carece de excesivo sentido, en la medida que los impuestos ambientales no deben entenderse como la única fuente de financiación de medidas de esta índole, sino que suponen una mejora y apoyo a otros ingresos administrativos ya destinados a tales fines. Entonces, debe entenderse que no le minora la inversión en otros ámbitos fruto de otros impuestos, sino que permite agregar al sistema de recaudación una nueva fuente de ingresos que alivia el balance de inversión de la Administración.

Al igual que existen numerosas ventajas que favorecerían un incremento de las arcas públicas para luchar en favor de la naturaleza y el medio, existen también inconvenientes, aunque más que aspectos negativos deberían tratarse como retos y dificultades a la hora de aplicar medidas de este tipo.

La primera crítica a este tipo de impuestos es que, parte de los que se oponen a estas figuras tributarias fundamentan su opinión en el hecho de que, tal y como los detractores lo entienden, con estas medidas se está legitimando el “derecho a contaminar”; lo cual, pensamos nosotros, es rotundamente falso. La naturaleza de los impuestos ambientales no es el derecho a que quien tenga dinero y pueda permitírsele contamine, sino a favorecer

e incentivar la reducción de contaminación producida, incluso llegando a su completa eliminación. Es por ello por lo que no debe tergiversarse la naturaleza de estos impuestos.

Por otra parte, el gran reto que se afronta a la hora de aplicar estos tributos es la cuestión de la proporcionalidad, es decir, se debe precisar la cuantía aplicable al impuesto. De esta forma, debe calcularse de manera que aquellos sujetos que contaminen más se sientan incentivados para tomar medidas que reduzcan los niveles de contaminación por producción a niveles considerados tolerables por las Administraciones. De igual manera, no debe darse la situación en la cual los impuestos ambientales resulten ser tan elevados como para que parte del tejido empresarial no sea capaz de afrontarlos y se produzca una paralización en la producción (de manera que solamente continuarían produciendo aquellos que se lo pudieran permitir económicamente y que, generalmente, al tratarse de empresas grandes, tienden a contaminar más), ya que supondría un grave perjuicio tanto para los empresarios, como para el medio (por aplicar de manera ineficaz el impuesto) y la sociedad.

La proporcionalidad de un impuesto ambiental ha resultado cuestionada en diversas ocasiones, de modo que, junto al principio de generalidad, han fundamentado el argumento para dejar sin efecto un determinado impuesto. Un ejemplo de ello tiene lugar en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias nº 524/2021, en donde se cuestiona la vulneración del principio de generalidad (junto con, entre otros, el principio de proporcionalidad del tributo). La Sentencia resolvió de la siguiente manera la cuestión:

*“...en el caso del IVPEE, el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE podría considerarse vulnerado por la falta de adecuación y de proporcionalidad del tributo, tal y como aparece diseñado, a la finalidad que según el legislador persigue.*

[...]

*Los argumentos de la parte demandante no son convincentes de cara a fundamentar que el IAMA sea arbitrario o falto de justificación. [...] No se aprecia, en suma, discriminación normativa contraria al artículo 31.1 de la Constitución Española”* (Sentencia del TSJ de Asturias nº 524/2021).

Como puede apreciarse, en este supuesto no se vio vulnerado ni el principio de generalidad ni el de proporcionalidad del tributo, los cuales son imprescindibles para la

existencia del impuesto. De haberse determinado su falta de proporcionalidad, dicho impuesto sería susceptible de eliminarse.

## 2. RECORRIDO HISTÓRICO

### 2.1. Antecedentes en el marco jurídico español

En el marco jurídico del Estado español, históricamente se han ido implementando diferentes impuestos relacionados con el medio ambiente. Un factor diferenciador con la administración, en relación con su gestión y creación, de este tipo de impuestos respecto de otros Estados es la descentralización que experimentan. Por ende, son las Comunidades Autónomas las que, con carácter general, se encargan de la recaudación y gestión de los impuestos de carácter medioambiental.

Hay numerosos impuestos que han sido cedidos a las Comunidades Autónomas. Podemos encontrar el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, el cual ha sido cedido en su totalidad la recaudación (y, como veremos más adelante, las Comunidades Autónomas podrán incrementarlo en hasta un 15%), o el Impuesto sobre Hidrocarburos, cuyo tipo general está cedido en su recaudación en un 58%, mientras que el tipo especial está cedido en su totalidad. En el Impuesto sobre la Electricidad, por ejemplo, está cedida su recaudación al 100%.

Como se puede comprobar, teniendo en cuenta que los 3 impuestos ambientales anteriores resultan ser los de mayor relevancia, la cesión a las Comunidades Autónomas se ha realizado de manera efectiva.

No obstante, y centrándonos en la función que han desarrollado estos impuestos ambientales, no han sido lo suficientemente relevantes y no han alcanzado un impacto considerable. Así, *“en España el peso de los impuestos sobre la energía en la actualidad está por debajo de los principales países de su entorno. Así, en 2017 estas figuras representaron el 4,5% de la recaudación impositiva española y el 1,5% de su PIB, frente al 4,7% y al 1,8%, respectivamente, de media en la UE”* (Gago, 2019).

Esto puede deberse a que, en el marco jurídico español, se ha antepuesto una mera finalidad recaudatoria frente a otras de las finalidades de la implantación de impuestos con esta naturaleza. A lo largo de diferentes Gobiernos, se han ido incorporando estos impuestos sin profundizar en el hecho imponible de los mismos, llegando incluso a

apartarlos de las medidas fiscales a implementar. Así, “*el gobierno central no ha mostrado interés en estos impuestos, no ha incorporado de forma relevante el daño ambiental como hecho imponible, ni ha promovido ningún proceso armonizador*” (Gago, A., 2019). En relación con la pasividad del gobierno en esta cuestión, se ha ido desarrollando a lo largo de los diferentes ciclos políticos, así como la falta de una voluntad para realizar un proceso de armonización fiscal en esta materia, ha derivado en un traslado progresivo de las competencias fiscales en materia medioambiental hacia las Comunidades Autónomas ante la falta o insuficiencia de medidas desde el gobierno central.

Como consecuencia de esta deriva regulatoria, el contexto jurídico español respecto de los impuestos ambientales se caracteriza por una falta de coordinación entre unas figuras impositivas y otras, la ausencia de una verdadera efectividad respecto de la protección del medio ambiente (al anteponerse su finalidad simplemente recaudatoria) y, en último lugar, una limitada capacidad para recaudar. Así queda reflejado si se realiza una comparativa de los impuestos ambientales en el marco español respecto al de la Unión Europea. A continuación, se muestra una tabla de la situación española acerca de esta cuestión:

**Tabla 1: Posición de España en el Ranking UE en materia de impuestos ambientales. 2013**

Denominación del Ranking	Posición Ranking
Impuestos ambientales/PIB	26
Impuestos sobre transporte/PIB	22
Impuesto sobre energía/PIB	22
Impuestos sobre contaminación-recursos/PIB	16

Fuente: Hogg et al. (2016)  
Elaboración propia

Como se puede comprobar, ya en el año 2013 España se situaba a la cola de la Unión Europea en la implantación de este tipo de impuestos en relación con el Producto Interior Bruto, debido a las causas previamente mencionadas. En futuros apartados se abordará la cuestión sobre potenciales mecanismos para cambiar la situación actual y mejorar el peso de los impuestos de carácter medioambiental en nuestro ordenamiento jurídico.

En relación con la división territorial de los impuestos ambientales, debido a la falta de voluntad desde el gobierno central, así como la prevalencia de fines recaudatorios a

aquellos encaminados a la protección del medio ambiente dentro del hecho imponible, las Comunidades Autónomas, ante el silencio o ausencia de regulación centralizada, han ido adoptando figuras impositivas propias para la gestión fiscal del medio ambiente. De esta manera, encontramos tanto impuestos de carácter ambiental propios del gobierno central, como también impuestos ecológicos desarrollados por las Comunidades Autónomas siguiendo sus propios intereses y planes fiscales.

Una vez entendida la deriva normativa hacia una variedad de figuras impositivas ambientales según los diferentes territorios de España, queda determinar si, dentro de cada Comunidad Autónoma, puede producirse una delegación en Entidades Locales sobre esta cuestión. Antes se abordó el contenido de la Ley reguladora de Haciendas Locales respecto del potencial desarrollo de impuestos ambientales, de manera que, según su artículo 2.1 b), los impuestos son uno de los recursos con los que cuentan las Entidades Locales para el desarrollo de sus medidas políticas y normativas. No obstante, debemos prestar atención al contenido del apartado 2º de dicho artículo:

*“Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes”* (Artículo 2.2 LHL).

Como se puede comprobar, y de acuerdo con la regulación establecida en materia de tributos (donde se encuadran potenciales impuestos de carácter ambiental), las haciendas locales deben quedar habilitadas para gestionar impuestos verdes por las diferentes leyes que los desarrollan. De tal modo, éstas se encuentran sujetas a las prerrogativas que se han determinado para la hacienda Estatal.

La potencial gestión de los impuestos debe realizarse en concordancia con los procedimientos administrativos que existan para la determinación, recaudación y demás cuestiones relativas a los impuesto ambientales; es decir, no queda relegado al libre albedrío de las haciendas locales la gestión de estas figuras impositivas. Al contrario, deben cumplir con una serie de procedimientos específicos para que tenga lugar la correcta implementación del impuesto.



A continuación, se van a analizar los casos de tres impuestos que han surgido en España: la ecotasa balear, el canon del agua y el impuesto al turismo catalán.

### *2.1.1. La Ecotasa balear*

Dentro del marco jurídico propio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, la elaboración y aprobación de la Ley 7/2001, sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, se constituyó como la base jurídica para la determinación de una tasa enfocada en la protección del medio ambiente (Amer Fernández, 2003). Concretamente, esta tasa “*grava las pernoctaciones en establecimientos hoteleros*” (Ariño, 2001).

Esta Ley se desarrolla en el marco de un elevado crecimiento económico en el archipiélago Balear entre los años 1994 y 2000, época en la cual esta Comunidad Autónoma experimentó un elevado crecimiento del turismo (Amer Fernández, 2003). Debido al incremento de turistas, desde el Gobierno autonómico se decidió establecer un impuesto al turismo con una finalidad extrafiscal de protección del entorno natural de las islas. De este modo, se tenía el “*objetivo general de intentar armonizar las relaciones entre el sistema natural y el sistema social*” (Alonso, 2003), enmarcado todo ello en el plan ECOTUR iniciado en el año 2000 (Alonso, 2003).

El hecho imponible que se grava está recogido en el artículo 6 de la Ley 7/2001, en el que se especifica que se gravan “*las estancias, contadas por días, que haya hecho el contribuyente en los establecimientos de las empresas turísticas de alojamiento situados en el territorio de las Illes Balears*” (Artículo 6 de la Ley 7/2001). Por otra parte, en el artículo 14 se recoge la cuota tributaria a satisfacer, organizada de la siguiente manera:

Clase de establecimiento/categoría	€/día de estancia
Hoteles y hoteles apartamento de 5 estrellas	2
Hoteles y hoteles apartamento de 4 estrellas	1
Hoteles y hoteles apartamento de 3 estrellas	1
Hoteles y hoteles apartamento de 2 estrellas	0,5
Hoteles y hoteles apartamento de 1 estrella	0,5
Apartamentos turísticos de 4 llaves	2
Apartamentos turísticos de 3 llaves	1
Apartamentos turísticos de 2 llaves	1
Apartamentos turísticos de 1 llave	0,5
Viviendas turísticas vacacionales	1
Arrendamientos de bienes con servicios complementarios	1
“Campings” o campamentos de turismo	0,75
Hotel rural	1
Hotel de interior	1
Agroturismo	0,25

Fuente: Ley 7/2001  
Elaboración propia

Como se puede comprobar, dependiendo del tipo de servicio turístico, la cuota a pagar será distinta, teniendo una relación proporcional la cuota a la calidad que se ofrece.

La respuesta que se dio por parte del sector hotelero de las islas fue negativa y contraria a la imposición de esta ecotasa, principalmente por dos razones: la primera, incrementa el coste de las vacaciones de los turistas, de modo que se está perjudicando el turismo balear respecto de otros lugares; y segundo, y más importante, este impuesto resulta discriminatorio al gravar solamente a una parte de los turistas (Amer Fernández, 2003).

De este modo, se plantea si la ecotasa balear puede llegar a vulnerar alguno de los principios propios del nuestro sistema tributario, como el de generalidad. En consecuencia, se presentó recurso de inconstitucionalidad, aunque fue desestimado en el Auto 43/2004, de 10 de febrero. Por ello, la Ley 7/2001 continuó vigente, hasta la entrada en vigor de la Ley 7/2003, de 22 de octubre, la cual derogó la ecotasa balear. No obstante, a lo largo de los siguientes años se han ido desarrollando ecotasas en el marco de la Comunidad Autónoma balear.

La relevancia de esta norma tributaria radica en que dicha Ley inició todo un proceso normativo encaminado a proteger el entorno de las islas frente al turismo masivo. *“La ecotasa balear [...] ha supuesto la apertura de un debate sobre la necesidad de adoptar*

*medidas en aras a la protección del medio ambiente de fuertes impactos, como pueda ser el turístico” (Ariño, 2001).*

Actualmente está en vigor la Ley 2/2016, de 30 de marzo la cual, siguiendo el modelo de la primigenia Ley 7/2001, ha actualizado las cuotas al contexto social de las islas. Resulta indudable el carácter extrafiscal de protección del entorno natural, y se justifica, por ejemplo, con cuotas basadas en el perjuicio ocasionado al medio ambiente o bonificaciones en temporada baja (época en la que, al no quedar masificadas las costas baleares, no se daña excesivamente el entorno) (Artículos 13.1 y 13.2 de la Ley 2/2016). Cumple así con todos los principios propios de nuestro sistema tributario, y se constituye como una de las principales herramientas para paliar las externalidades negativas generadas por la masificación del turismo en nuestras costas (Amer Fernández, 2003).

### *2.1.2. El Canon sobre el agua*

El agua supone un recurso fundamental para la vida humana, ya que es empleado en diferentes servicios fundamentales, mas allá de la necesidad fisiológica de su consumo (Castro, 2013). Es por ello que, en materia tributaria, se han desarrollado en diferentes Comunidades Autónomas mecanismos para gravar el consumo de H<sub>2</sub>O, cumpliendo la finalidad extrafiscal de proteger este recurso tan importante. Con fundamento en la Huella Hídrica Interna, definida como “el uso interno del agua para producir los bienes y servicios consumidos por los habitantes de un país” (Castro, 2013), se establecen estos cánones para frenar tanto la contaminación como el consumo indiscriminado del agua (Arroyo, 2006).

Dos ejemplos de cánones sobre el agua son el catalán y el vasco. En la Comunidad Autónoma de Cataluña se ha intervenido al respecto desde el año 1981, en el cual se aprobó la primera Ley en relación con el agua, la Ley 5/1981 (Mozo, 2010), con la finalidad de lograr *“la protección de este recurso escaso, pero a la vez esencial, para asegurar su integridad, la adecuada conservación y la utilización racional”* (Mozo, 2010). En relación con este tipo de medidas relacionadas con el agua, en Cataluña existe la Agencia Catalana del Agua (ACA), la cual desarrolla y aglutina las medidas al respecto. Igualmente, el principal contenido regulatorio de esta cuestión se encuentra en el Decreto 103/2000, de 6 de marzo. Este Decreto versa sobre el contenido tributario gestionado por la ya mencionada Agencia Catalana del Agua, incluido el Canon del Agua (Artículo 7 del

Decreto 103/2000). Se trata de un canon que grava tanto a la población como al tejido industrial (Artículo 9.2 del Decreto 103/2000).

En relación con la finalidad de protección ambiental, debe precisarse su adecuada justificación tanto a la finalidad extrafiscal en sentido estricto como al conjunto de principios que orientan nuestro sistema tributario (Mozo, 2010). Este canon catalán tiene como finalidad:

- En primer lugar, *“la prevención en origen de la contaminación y la recuperación y el mantenimiento de los caudales ecológicos”* (Mozo, 2010).
- En segundo lugar, funciones destinadas a la consecución de otros objetivos respecto de la planificación hidrológica de la Comunidad Autónoma. También sirve para costear parte de los gastos incurridos por la Agencia Catalana del Agua (Mozo, 2010).

En relación con la trayectoria jurisprudencial, la Sentencia del TSJ de Cataluña número 1059/2009 es un claro ejemplo de cómo el canon sobre el agua cumple con los principios del sistema tributario y, por ello, se trata de un impuesto legítimo y legal.

Similar al canon catalán del agua, encontramos el canon del agua del País Vasco. Resulta de interés mencionar la reforma del Canon del Agua que se aplica a partir del año 2022, la cual adapta al contexto actual a la anterior norma y *“permite la adaptación de la base imponible del Impuesto, al tiempo que se reduce el tipo impositivo y se incrementará la recaudación”* (Guzmán, 2021).

La trayectoria jurídica de la regulación del agua en el País Vasco inicia con la Ley 1/2006, de aguas. Similar al caso catalán, la Agencia Vasca del Agua (URA) es la encargada de la gestión de este impuesto (Guzmán, 2021).

Como finalidad extrafiscal, además de proteger el medio ambiente, encontramos precisiones encaminadas a la concienciación de la sociedad respecto al malgasto de recursos, inspiradas en aquellas mencionadas en la Cumbre sobre la Tierra de Río de Janeiro de 1992, ya que persigue *“premiar el ahorro y penalizar el consumo desmesurado de agua por parte del sector doméstico, industrial, agrícola-ganadero y municipal”* (Arroyo, 2006), así como *“incrementar el grado de sensibilización de los diversos sectores sobre la necesidad de eficiencia en el consumo del agua”* (Arroyo, 2006).

Igualmente, este canon cumple con los principios fundamentales del sistema tributario. Arroyo explicó que “la actual regulación mediante la Ley 1/2006, ya mencionada, confirma el cumplimiento del principio de legalidad” (Arroyo, 2006).

Debido a la extensa trayectoria jurídica en materia de aguas, se ha consolidado un esquema normativo respecto de diferentes cánones autonómicos sobre el agua que permiten adaptar la norma tanto a las pautas europeas como al marco normativo español y constitucional (Guzmán, 2021).

### *2.1.3. El Impuesto al turismo catalán*

Relacionado con la ya mencionada Ecotasa balear, en la comunidad de Cataluña se han desarrollado también medidas relativas a la protección del medio ambiente en el marco del turismo en la región. Es así que se creó “*el Impost sobre les Estades en Establiments Turístics (IET)*, conocido también como ‘impuesto turístico’, creado por el Gobierno de la Generalitat de Catalunya en marzo de 2012” (Font i Garolera et al, 2018). Se trata de una tasa que, al igual que el caso balear, se desarrolló en el marco de una crítica negativa por parte del sector hotelero y de alojamientos turísticos, ya que consideraban que suponía un grave perjuicio al haber turistas que optarían por otros destinos vacacionales (Cubiles Sánchez-Pobre, 2015).

El fundamento del desarrollo de esta medida impositiva radica en las consecuencias perjudiciales para el entorno derivadas de una masificación de las costas y espacios naturales catalanes. Señalaba Jiménez y Prats que “*el desarrollo masivo del turismo de sol y playa en Cataluña tiene, sin duda, una vertiente catastrófica, tanto desde el punto de vista ecológico como socioeconómico y sociocultural*” (Jiménez & Prats, 2006). A lo largo de los últimos años, las figuras impositivas encaminadas a solucionar esta cuestión han sido adaptadas al contexto social, pasando de una finalidad de mera financiación de programas de fomento y promoción a cumplir con un objetivo directo corrigiendo todo impacto ambiental ocasionado por el turismo (Font i Garolera et al, 2018).

Este impuesto ambiental se ha ido adaptando a las necesidades de la sociedad, así como al contexto de la Comunidad Autónoma. Así, el primer Decreto, el número 129/2012, que iniciaba la actividad tributaria en esta cuestión en Cataluña, fue derogado y sustituido por el Decreto 141/2017, con vigencia en la actualidad. Dado que esta tasa se ha realizado a imagen de la ya vigente ecotasa balear, cumple con los principios propios del orden tributario español, así como con la Constitución.

Por último, respecto del contenido de dicho Decreto, en él queda aprobado el Reglamento del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos (Artículo Único, Decreto nº 141/2017). A lo largo del articulado del reglamento se realizan numerosas ocasiones remitido a la Ley 5/2017 (ya sea para la base imponible, el hecho imponible, exenciones, etc.).

## **2.2. Antecedentes en el marco jurídico comunitario**

La concepción histórica de los impuestos y demás tributos ambientales dentro del marco jurídico español no cabe concebirse o estudiarse sin tener en cuenta la evolución y el panorama jurídico en la Unión Europea, ya que ésta ha sido una de las piedras angulares para el desarrollo de políticas y medidas dentro de esta materia. Como ya se ha mencionado anteriormente, desde el marco comunitario uno de los principales objetivos dentro de este campo del Derecho ha sido la búsqueda de un sistema u organización armonizada de este tipo de impuestos. Ya en el Tratado de Roma de 1957 se hace referencia, en su artículo 99, a la voluntad de la Comisión Europea de armonizar, en la manera que sea viable y posible hacerse, diferentes tipos de impuestos, teniendo por objetivo el óptimo desarrollo del mercado común. Igualmente, en el Informe Neumark se destaca esta preocupación y se concreta en los impuestos sobre el consumo y sobre el volumen de ventas.

El contenido del Informe concuerda con la finalidad de creación del Tratado de Roma, en la cual se pretendía facilitar el tráfico de productos necesarios para conseguir la reconstrucción europea. No es hasta 1986, con la firma y ratificación del Acta Única Europea, que se plantea el libre tránsito de mercancías, capitales, personas y servicios, lo cual tuvo grandes implicaciones en el desarrollo de una armonización fiscal. Se ha de tener en cuenta que *“no se ha pretendido nunca una armonización de los sistemas tributarios europeos como un fin en sí mismo”* (Álvarez-García & Villa, 2000). Esto se determinó en base a diferentes cuestiones. Por un lado, en el Informe Neumark se desaconsejaba que se produjera una unificación a escala comunitaria de los sistemas de tributación de los Estados Miembros. Por otro, los principios de subsidiariedad y proporcionalidad han sido piedras angulares en la regulación comunitaria, de forma que

la intervención europea en los sistemas legales de los Estados a los que afecta ha sido claramente marcada por un respeto a la soberanía en cuestiones fiscales de dichos Estados Miembros. La Comisión, teniendo en cuenta lo anterior, únicamente ha intervenido en aquellas cuestiones de carácter fiscal que han ocasionado trabas para el libre mercado interior, sin perturbar la soberanía de cada Estado respecto de la gestión de sus tributos.

Actualmente, en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea podemos encontrar el núcleo de la armonización de carácter fiscal a escala comunitaria, en donde se establece *“la aproximación progresiva de legislaciones relativas a impuestos indirectos, en la medida que dicha aproximación garantice el funcionamiento de un mercado único y, a su vez, reduzca distorsiones de competencia”* (Jiménez Vargas, 2016).

Todo impuesto ambiental que se desee implantar debe respetar el contenido recogido en el Tratado de la Unión Europea, concretamente los derechos relativos a aduanas en las relaciones comerciales en el marco intracomunitario, respecto de las restricciones de carácter cuantitativo a la exportación e importación de mercancías entre Estados Miembros, o tributos internos que puedan generar una discriminación a productos de otros Estados Miembros, o aquellos que, sin justificación legal, sobreprotejan productos nacionales.

Dadas todas las cuestiones que deben respetarse para implantar un impuesto verde, *“es bastante costosa la creación de un tributo ambiental que cumpla con todo lo dispuesto en el complicado entramado del acervo comunitario”* (Álvarez-García & Villa, 2000).

El desarrollo de políticas ambientales se ha impulsado sobre todo en los países más desarrollados de la Unión Europea, no obstante, resulta escasa e insuficiente. Dos de las principales causas de la carente evolución son, por un lado, la limitada aplicación de mecanismos, políticas e instrumentos fiscales, y por otro, la problemática del traslado de un Estado Miembro a otro de los impuestos de esta categoría. Existe una limitada flexibilidad para revisar y trasladar la política fiscal de un país a otro. Otro factor para tener en cuenta es la diferente perspectiva sobre la necesidad de protección del medio ambiente, así como la distinta preocupación y tolerancia respecto del deterioro del entorno (Álvarez-García & Villa, 2000).

### *2.2.1. El Protocolo de Kioto*

El Protocolo de Kioto ha supuesto un cambio de paradigma en materia medioambiental. Gracias a la colaboración internacional se ha alcanzado un consenso que estableció, en su día, las bases del desarrollo y el progreso en un marco de sostenibilidad.

*“El artículo 2.1 a) del Protocolo propone un conjunto de políticas y medidas a cada una de las Partes incluidas en el Anexo I, al objeto de promover el desarrollo sostenible y facilitar la consecución de los compromisos cuantificados de reducción y limitación de las emisiones.”* (López Gordo, 2006).

De esta forma, las distintas políticas que se tratan dentro del Protocolo de Kioto son, de acuerdo con los diferentes apartados del artículo 2.1, los siguientes:

- primero, fomentar la eficiencia energética en los sectores donde puedan implementarse;
- segundo, promocionar y mejorar los depósitos de Gases de Efecto Invernadero que no hayan sido ya regulados en el Protocolo de Montreal;
- en tercer lugar, promocionar modalidades de agricultura sostenible;
- cuarto, investigar y desarrollar el uso de energías renovables;
- quinto, reducir y eliminar (de manera gradual) incentivos fiscales, deficiencias de mercado y demás políticas ambientales que atenten contra los objetivos de la Convención;
- en sexto lugar, fomentar las adecuadas reformas en aquellos sectores en los que se pueda reducir la emisión de gases de efecto invernadero;
- en séptimo lugar, aplicar medidas destinadas a limitar o reducir emisiones de gases de efecto invernadero en el ámbito del transporte;
- y en último lugar, limitar emisiones de metano.

### *2.2.2. El Acuerdo de París*

El Acuerdo de París fue firmado el 12 de diciembre de 2015 por 195 Estados. Este acuerdo supuso el compromiso de dichos países para la lucha contra el cambio climático, en relación con el contexto de la conferencia de la ONU sobre el Clima (COP 21). Esta cumbre del clima tuvo una gran relevancia en términos mediáticos, lo cual facilitó que se impulsaran las cuestiones relativas a la protección del cambio climático en los Estados que formaron parte de dicho Acuerdo.



Como antesala al Acuerdo de París, encontramos la Cumbre de Copenhague del año 2009, en la cual la comunidad internacional acordó limitar el incremento de la temperatura de la Tierra a un máximo de 2° C (en relación con los niveles anteriores a la industrialización), aunque, paralelamente, se desarrolló una coalición que, de una manera más ambiciosa, perseguía reducir a esos grados hasta 1,5° C. Pese a que este límite de 2 grados ya se había determinado en la COP 16 de Cancún, el Acuerdo de París se desmarca de un mero apoyo a poner un mayor énfasis en dicha meta. Así, *“la diferencia es que en el Acuerdo de París se hace más énfasis: de «por debajo de los 2 °C» pasa a «muy por debajo de los 2 °C»; y está más clara la apuesta por limitar el aumento a «1,5 °C»*” (Fernández-Reyes, 2016).

Entre los principales elementos que se desarrollan y destacan del Acuerdo, encontramos:

- En primer lugar y como ya se ha mencionado, esa lucha para reducir por debajo de 2° el incremento de temperatura del planeta.
- Igualmente, los Estados firmantes acuerdan realizar actualizaciones cada 5 años de sus planes contra el cambio climático.
- Por otra parte, se realiza una distinción en base a la condición social y económica de cada país firmante de manera que, por un lado, a los países desarrollados se les exige que se minoren sus emisiones contaminantes mientras que, por otro lado, los Estados menos desarrollados se les requiere que reduzcan emisiones siempre y cuando se encuentren en capacidades de ello. Así, se logra cargar de razón a dicha medida, ya que desde la comunidad internacional se entiende que no todos los Estados van a poder realizar el mismo esfuerzo para alcanzar los objetivos deseables.

### 3. TIPOS DE IMPUESTOS AMBIENTALES VIGENTES EN ESPAÑA

Una vez analizados tanto los conceptos fundamentales de los impuestos ambientales, como la trayectoria histórica a escala Comunitaria y Nacional, y el desarrollo territorial de los mismos, es imprescindible conocer y determinar algunos de los principales impuestos ambientales que existen en nuestro país.

Por ello, se analizarán el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre la Electricidad, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Algunos de los anteriores impuestos

tienen carácter nacional, mientras que otros son desarrollados para determinadas Comunidades Autónomas. Existen más impuestos relacionados con la protección del entorno y el medio ambiente en otras Comunidades Autónomas, pero resultan relativamente similares a los que se van a desarrollar a continuación. Así, debemos comenzar por uno de los más importantes, el Impuesto sobre Hidrocarburos.

### **3.1. Impuesto sobre Hidrocarburos**

El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos fue introducido con la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales en el año 1993. De hecho, en la Ley de Impuestos Especiales se recogen y tratan otros grandes impuestos de carácter ambiental como el impuesto sobre la electricidad o el impuesto sobre determinados medios de transporte (los cuales se detallarán más adelante).

Un factor relevante respecto de los impuestos especiales es que, según queda estipulado en el artículo 1 de la LIE, son impuestos de naturaleza indirecta que afectan a una serie de productos y elementos necesarios para la producción, sin tener en consideración la capacidad adquisitiva del sujeto que debe pagar el impuesto en cuestión (con un funcionamiento similar al que existe con el IVA). Además, los impuestos especiales, a parte de una finalidad recaudatoria, cumplen con una disuasoria, al invitar al sujeto a no utilizar determinados mecanismos productivos o productos que pueden contaminar el medio (Garrido Silva, 2019).

Retomando el impuesto sobre hidrocarburos, se trata de un impuesto que grava el consumo de aquellos productos que sean empleados como carburantes en el proceso de fabricación, así como los hidrocarburos que sean empleados como combustible. Su regulación se encuentra determinada en el Capítulo VII de la Ley 38/1992, en los artículos 46 y siguientes. Asimismo, es un impuesto exigible en España, con la excepción de las Islas Canarias, Melilla y Ceuta. Este ámbito de aplicación territorial es idéntico al de los Impuestos Especiales de Fabricación.

Este impuesto, a parte de la finalidad recaudatoria, cumple con una finalidad protectora del medio ambiente, ya que está gravando el consumo de energía, por lo cual quienes deban pagarlo tratarán de limitar el uso de energía. Puesto que la utilización de hidrocarburos para el desarrollo industrial y de fabricación de productos genera una elevada carga de contaminación, es necesario intervenir fiscalmente para evitar una

emisión excesiva de gases de efecto invernadero y contaminación. No obstante, *“su impacto ambiental es limitado al no discriminar según los efectos ambientales de los carburantes y, por tanto, no promueve su sustitución”* (Gago et al, 2019). Dado que el legislador no entró a valorar cada uno de los carburantes enmarcados dentro de este impuesto en base al perjuicio que pueden ocasionar al medioambiente, no resulta tan efectivo el impuesto entendido como un instrumento disuasorio para el uso de dichos carburantes. Igualmente, este impuesto sí que tiene un efecto positivo para aquellos casos en los que haya una relación directamente proporcional entre las emisiones generadas y el consumo de un determinado carburante.

La base imponible de este impuesto queda recogida en el artículo 48 de la LIE (Ley de Impuestos Especiales), en la que se determina que *“estará constituida por el volumen de productos objeto del impuesto, expresados en miles de litros a la temperatura de 15°”* (Artículo 48 Ley 38/1992). El artículo continúa indicando que, en caso de que el producto se mida por una concreta unidad de peso, la base imponible se indicará en unidades métricas o por el poder que tenga en gigajulios. El hecho de que la base imponible no dependa del tipo de hidrocarburo empleado hace que pierda cierta efectividad respecto de la voluntad de la figura impositiva de proteger el medio ambiente. Realmente, no se produce un incentivo de utilizar los hidrocarburos que menos contaminan, por lo tanto, la industria no descartará el uso de carburantes y productos altamente contaminantes a la hora de producir.

Respecto al tipo impositivo, éste se encuentra repartido según el tipo general y el especial del impuesto. Está recogido en el artículo 50.1 de la LIE. Sin embargo, en 2012 se aprobó la Ley 15/2012, también conocida como la Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, la cual ha modificado diferentes artículos de la LIE para adecuarlos tanto a la actualidad, como al contexto comunitario. Dentro de dichos cambios se encuentra, precisamente, aquel que versa sobre el tipo impositivo del impuesto sobre hidrocarburos. A continuación, se muestra una tabla que refleja algunos de los tipos impositivos encuadrados como hidrocarburos en el marco del impuesto, tras la modificación de la Ley 15/2012.

**Tabla 2: tipos impositivos del impuesto sobre hidrocarburos tras la Ley 15/2012**

Carburante	Unidad	T. General	T. Especial	Cuantía total
<i>Gasolina c/plomo</i>	1.000 litros	433,99 €	24 €	457,99 €
<i>Gasolina sin plomo &gt;98 I.O.</i>	1.000 litros	431,92 €	24 €	455,92 €
<i>Otras gasolinas sin plomo</i>	1.000 litros	400,69 €	24 €	424,69 €
<i>Gasóleo uso general</i>	1.000 litros	307 €	24 €	331 €
<i>Gasóleo uso carburante</i>	1.000 litros	78,71 €	6 €	84,71 €
<i>G. Natural uso general</i>	Gigajulios	1,15 €/Gj	-	1,15 €/Gj
<i>G. Natural uso distinto a carburante</i>	Gigajulios	0,65 €/Gj (0,15 €/Gj para fines profesionales)	-	0,65 €/Gj (0,15 €/Gj)
<i>Queroseno</i>	1.000 litros	306 €	24 €	330 €
<i>Fuelóleo</i>	Toneladas	14 €	1 €	15 €
<i>GLP uso general</i>	Toneladas	57,47 €	-	57,47 €
<i>GLP uso distinto a carburante</i>	Toneladas	15 €	-	15 €
<i>Bioetanol y biometanol c/gasolina sin plomo &gt;98 I.O.</i>	1.000 litros	431,92 €	24 €	455,92 €
<i>Bioetanol y biometanol c/gasolina &lt;98 I.O. o sin mezcla</i>	1.000 litros	400,69 €	24 €	424,69 €
<i>Biodiesel uso carburante</i>	1.000 litros	307 €	24 €	331 €

Fuente: Ley 15/2012  
Elaboración propia

Atendiendo a la tabla, y tras la derogación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), el Gobierno introdujo el tipo autonómico que había del mencionado impuesto dentro del especial del impuesto sobre hidrocarburos, de tal modo que se vio incrementado en 48 € por cada 1.000 litros (de manera que la cuantía total del impuesto especial asciende a 72 €).

Finalmente, y en relación con la tabla, es necesario resaltar que el impuesto sobre hidrocarburos establece como base para determinar la tasa impositiva la cantidad los litros o toneladas consumidos. Esto hace que no se esté teniendo en cuenta otros factores que son fundamentales a la hora de minorar la contaminación, como lo es el tipo de producto que se esté consumiendo.

Un ejemplo de lo anterior se produce al comparar la gasolina con el gasóleo o diésel, en el cual, pese a que el impacto ambiental es mayor por la gasolina, debido al uso masificado del segundo existe un problema no solo ambiental, sino también de salud para las personas. Por ello, *“los tipos impositivos favorecen la utilización del gasóleo y otros*

*biocarburantes cuyos efectos tienen un mayor impacto en la salud de los ciudadanos en comparación con [...] las gasolinas sin plomo” (Guerra Mielgo, 2019).*

Así, el diésel y combustibles derivados del mismo resultan mucho más nocivos que otros, y no se está teniendo en cuenta a la hora de gravarlos. Por ello, considero que debe reformularse la manera de gravar los diferentes productos bajo el marco de aplicación del impuesto de hidrocarburos.

### **3.2. Impuesto sobre la Electricidad**

El impuesto especial sobre la electricidad es otro impuesto indirecto de carácter ambiental existente en nuestro sistema normativo. Fue creado por medio de la Ley 66/1997, e introducido en el año 1998. En aquel entonces gravaba tanto la producción, como la importación de electricidad, pero tras una reforma, que tuvo lugar en el año 2015, el objeto de gravamen se vio modificado, pasando a ser *“el suministro de electricidad para el consumo”* (Gago et al, 2019).

Para ser exactos, la Ley 28/2014 reformó parcialmente el contenido de la Ley del año 1997, modificando algunos artículos fundamentales para entender este impuesto. Por ejemplo, se reformó el artículo 92, donde se determinó que el hecho imponible debía dividirse en dos: en primer lugar, el suministro de electricidad para consumo propio (entendido como consumo particular); y, en segundo lugar, el consumo por parte de productores de energía eléctrica.

Actualmente, este impuesto se encuentra cedido de forma íntegra a las Comunidades Autónomas, aunque éstas no tienen capacidad normativa. Así, el apartado primero del artículo 99 concreta el tipo impositivo en el 5,11269632%, con el mínimo contemplado en el apartado siguiente de 0,5€/MWh para uso industrial y 1€/MWh para otros usos.

Una problemática actual en relación con este impuesto es el elevado coste de la electricidad, que desde mediados de 2021 ha ido escalando hasta llegar a niveles máximos de 700 € por MWh a lo largo del mes de marzo de 2022. Dado que el precio de la luz es actualizado diariamente, éste va variando continuamente y atendiendo a diferentes causas (ya sean internas, como medidas estatales, o externas, como conflictos internacionales o demás políticas tomadas por otros Estados). A fecha de 3 de abril de 2022, el precio más

elevado del kilovatio hora será a las 2:00 y tendrá un coste de 0,36116 € (tarifaluzhora.es, 2022).

Entre los diferentes factores que generan el mencionado encarecimiento del precio, existe un porcentaje que se debe a los diferentes impuestos que se deben pagar en la factura de la luz. Así, “*en el recibo de la luz se abona el 21% por IVA e Impuesto Especial sobre la Electricidad, que es un 5,113%*” (Expansión, 2022).

Atendiendo a los porcentajes de las tarifas que se pagan, y debido al extraordinario aumento de la tarifa de la luz, desde las instituciones podrían plantearse la medida de dejar exentos, con carácter temporal, de impuestos (tanto el de la electricidad como el IVA), total o parcialmente, para que las familias españolas puedan afrontar de manera holgada el encarecimiento del coste eléctrico.

### **3.3. Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos**

El impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMH en adelante) se constituye como uno de los impuestos cuyo origen se debe al desarrollo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas iniciado en 1997. De hecho, el sistema de financiación para las Comunidades Autónomas durante el periodo de 1997 a 2001 supuso el inicio de una serie de medidas fiscales caracterizadas tanto por la cesión de tributos estatales, parcial o totalmente, hacia las Comunidades Autónomas, como por la habilitación de estas últimas a desarrollar figuras normativas relativas a la gestión y la regulación parcial de los mencionados impuestos.

De esta manera, el IVMH se configura como un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas, y éstas podrán fijar (dentro de un intervalo fijado por Ley) el tipo de gravamen concreto que se aplicará en dicho territorio. Así se recoge tanto en la LOFCA, como, y de manera más precisa, en la Ley 21/2001 (artículo 11 LOFCA y artículo 17 ñ) Ley 21/2001): “*Con el alcance y condiciones establecidos en este Título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos: [...] ñ) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos*” (Artículo 17 ñ) Ley 21/2001).

Se trata, además, de un impuesto indirecto que grava el uso de hidrocarburos. Grava las ventas minoristas de aquellos productos que se enmarquen en su ámbito objetivo.

Respecto del alcance que se tiene en este impuesto sobre las competencias normativas, es decir, la decisión de cada gobierno autónomo de fijar el importe a pagar por dicho instrumento, el artículo 44 de la Ley 21/2001 establece la escala en la que se puede fijar el tipo impositivo de acuerdo con los diferentes productos encuadrados en la figura tributaria. Así, junto con la Disposición Transitoria tercera, la cual desarrolla la capacidad de desarrollo de normas para los años 2003 y 2004 y siguientes de las Comunidades Autónomas, se puede analizar el desarrollo de la franja de actuación de los gobiernos de las CCAA en esta materia, quedando de la siguiente manera.

**Tabla 3: tipos impositivos IVMH de la Ley 21/2001: artículo 44 y Disposición transitoria tercera**

Gravamen CCAA	Gasolina, Gasóleo de uso general y Queroseno de uso general	Gasóleo de usos especiales y calefacción, Queroseno calefacción	Fuelóleo
2002	0-10 €/1000 litros	0-2,50 €/1000 litros	0-0,40 €/tonelada
2003	0-17 €/1000 litros	0-4,25 €/1000 litros	0-0,70 €/tonelada
2004	0-24 €/1000 litros	0-6 €/1000 litros	0-1 €/tonelada

Fuente: Ley 21/2001  
Elaboración propia

Como se puede comprobar, la Disposición Transitoria tercera ha querido incrementar la franja de la que disponen las CCAA para el desarrollo de este impuesto, concediendo mayor libertad a cada territorio para fijar el tipo impositivo que deseen (García & García, 2008). La progresión de los diferentes años tiene su razón de ser en evitar cambios bruscos en esta cuestión fiscal, lo cual es todo un acierto debido al desarrollo posterior a 2004 de este impuesto.

Resulta fundamental destacar el destino que se le daba a la recaudación obtenida por este impuesto, ya que *“su recaudo va unido a cubrir gastos en materia sanitaria, y de forma residual, al amparo del medio ambiente”* (Garrido Silva, 2019).

En este punto resulta fundamental mencionar la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, del caso Transportes Jordi Besora contra la Generalitat de Catalunya, en la cual, previa emisión del dictamen 2002/2315 en el cual la Comisión informó a España de que el IVMH no cumplía con los requisitos comunitarios e iba en contra de la normativa europea, se determinó que era *“contrario al derecho europeo [...] ya que no tiene finalidad específica y es solamente presupuestaria”* (Garrido Silva, 2019).

La sentencia menciona lo siguiente respecto del impuesto:

*“tal impuesto sólo podría considerarse [...] si existiera un vínculo congruente entre el importe de dicho impuesto y los problemas sanitarios o de protección del medioambiente que tuviera por objeto remediar y estuviera sujeto a la condición de que no fuese exigible en el momento de despacho a consumo de los hidrocarburos. Además, debe observarse que, ya en 2003 [...] la Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España, en relación con dicho impuesto”* (Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, Asunto Transportes Jordi Besora S.L. contra Generalitat de Catalunya, 2014).

Es por ello por lo que, al resultar incompatible el Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos con la regulación comunitaria, se derogó el impuesto al ser contrario al Derecho Comunitario.

#### **3.4. Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte**

El impuesto especial sobre determinados medios de transporte se configura como un impuesto que grava la primera matriculación de un vehículo (ya sea un automóvil, una aeronave o una embarcación) realizada en España. Creado por la Ley 38/1992, la razón de ser del mencionado impuesto es la compensación de la desaparición del IVA para estas primeras matriculaciones, debido a la armonización del IVA en la Unión Europea. Una particularidad de esta figura impositiva es que, en su origen, no era considerado como un impuesto ambiental, ya que no tenía en cuenta ninguna particularidad o elemento de carácter ambiental, pero *“a partir de 2008 la determinación del tipo impositivo se basa en las emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> del vehículo”* (Gago et al, 2019).

El impuesto sobre determinados medios de transporte se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas, las cuales pueden incrementar hasta en un 15% los tipos impositivos, ya que cuentan con capacidad normativa para ello. Resulta ser un impuesto de naturaleza mixta, en tanto que depende del impacto medioambiental, pero también se determina en base a la capacidad económica (Escobar Lasala, 2008).

La inicial Ley 38/1992 fue modificada parcialmente por la Ley 34/2007. La Disposición Adicional 8ª de dicha Ley realizaba una distinción entre diferentes tipos de vehículos, según la contaminación emitida por los mismos, denotando la finalidad claramente ambiental del impuesto. Esta función ambiental no solo trata de implementar cargas



fiscales elevadas a los que contaminen más, sino que también premia a aquellos sujetos que tengan vehículos poco contaminantes (o incluso cero emisiones), ya que este grupo se beneficia de un tipo impositivo cero.

De esta forma, se justifica la aplicación de este impuesto por la inclinación del mercado hacia la promoción y venta de vehículos más ecológicos y respetuosos con el entorno. No obstante, para realizar esta afirmación no se está teniendo en cuenta el elevado coste de las tecnologías necesarias para desarrollar un vehículo menos contaminante, así como el contexto del mercado del automóvil. Igualmente, *“presenta una tarifa impositiva por tramos que no incentiva la mejora ambiental continua, sino solo hasta alcanzar un determinado umbral”* (Gago et al, 2019).

Debido al actual sistema de tramos, los productores de vehículos se limitan a alcanzar los mínimos requisitos para posicionarse en el tramo que más les beneficie (el cual tiende a ser el que les permita pagar menos tarifa impositiva), ocasionando una situación de ineficiencia fiscal (Fuenmayor, 2009). Para paliar esta situación, podrían estudiarse medidas que permitieran o bien aumentar el número de tramos existente, o bien reformular el sistema de gravamen para lograr uno que eficientemente sea mejor. Igualmente, también podrían perseguirse medidas indirectamente relacionadas con el impuesto, como posibles bonificaciones o desgravaciones por inversión en tecnologías que permitan un consumo menor y, con ello, una reducción de la contaminación.

Pese a estas críticas, resulta innegable el hecho de que los productores realizarán las mejoras necesarias para alcanzar un tramo del impuesto menos elevado, lo cual les beneficia tanto a ellos, al reducir costes, como al medio, al desarrollarse vehículos menos contaminantes.

Respecto del tipo impositivo, tras la nueva redacción del artículo 70, se desglosa en base a diferentes tramos. De acuerdo con cada epígrafe del mencionado artículo, en donde se enumeran una serie de vehículos con un determinado consumo (de forma que, cuanto más consumo o más perjudicial para el entorno, mayor tasa impositiva), dependiendo de en dónde quede situado, tendrá un tipo impositivo, como se desarrolla en la tabla a continuación.

**Tabla 4: tipos impositivos tras la nueva redacción del art. 70 en la D.A. 8ª de la Ley 34/2007**

Epígrafes nuevo art. 70	Península + Islas Baleares	Canarias
Epígrafe 1º	0%	0%
Epígrafe 2º	4,75%	3,75%
Epígrafe 3º	9,75%	8,75%
Epígrafe 4º	14,75%	13,75%
Epígrafe 5º	12%	11%

Fuente: Ley 34/2007  
Elaboración propia

Epígrafe 1	Vehículos c/ emisiones de CO2 <120 g/km, salvo quads Vehículos c/ 1 motor sin combustión interna, salvo quads
Epígrafe 2	Vehículos c/ emisiones de CO2 >120 y <160 g/km, salvo quads
Epígrafe 3	Vehículos c/ emisiones de CO2 >160 y <200 g/km, salvo quads
Epígrafe 4	Vehículos c/emisiones de CO2 >200 g/km, salvo quads Vehículos que no acrediten sus emisiones de CO2 Vehículos acondicionados como vivienda Quads Motos acuáticas
Epígrafe 5	Vehículos no comprendidos en epígrafes anteriores Embarcaciones y buques de recreo (salvo motos acuáticas) Aeronaves (aviones, avionetas...)

Fuente: Ley 34/2007  
Elaboración propia

Cabe destacar que existen diferencias porcentuales considerables entre los distintos tipos de vehículos. Un ejemplo de ello es un vehículo con unas emisiones de 160 gramos por kilómetro: en el supuesto de que se consiguiera reducir en un único gramo por kilómetro su consumo, se estaría reduciendo en un 5% el tipo impositivo a pagar.

Es preciso remarcar que, para la Comunidad Autónoma de Canarias, existen tipos impositivos reducidos en todos los epígrafes en un 1% (a excepción del primer epígrafe, en donde sigue siendo del 0%).

De esta forma, los productores deberán tener en consideración la tabla anterior a la hora de producir vehículos, y ajustarán sus recursos para desarrollar las tecnologías necesarias para situarse en el tramo con el tipo impositivo más reducido que puedan alcanzar, cumpliéndose con la voluntad de la norma respecto de la protección del medio ambiente (Fuenmayor, 2009).

#### 4. FUTURO DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA

Una vez analizados algunos de los principales impuestos ambientales en nuestro sistema normativo, así como otros existentes en diferentes Comunidades Autónomas, podemos afirmar que la finalidad de protección ambiental está presente en todos los estratos administrativos de nuestro Ordenamiento Jurídico. No obstante, y como he ido

mencionando previamente, existen diferentes matices por los cuales estas medidas de protección ambiental no terminan de instaurarse de la manera óptima para cumplir con su labor (Gago et al, 2020).

Pese al hecho, empíricamente demostrado, de que los impuestos ambientales suponen una fuente de ingresos públicos más que considerable para las arcas españolas, éstos han quedado relegados a un segundo plano en el panorama fiscal, teniendo así un papel poco relevante. (Gago et al, 2020).

Existen algunas normativas fiscales que, o bien no han contemplado todos los supuestos de aplicación de dicho impuesto, o bien, si se modificaran determinadas cuestiones, harían del impuesto un instrumento mucho más eficaz para proteger la naturaleza, como ya se han ido analizando individualmente en cada uno de los impuestos.

Por último, no debemos descartar que, en un futuro próximo, se desarrollen nuevas figuras impositivas en base a las exigencias sociales. Así, un ámbito que, en los años venideros, va a requerir de potenciales regulaciones es la cuestión de las nuevas tecnologías, como el minado de criptomonedas y demás criptoactivos. El desarrollo de este tipo de tecnologías, pese a suponer un interesante y valioso recurso, tiene también sus aspectos negativos. El principal es el consumo eléctrico que demanda el minado de estos activos. De acuerdo con Digiconomist, un prestigioso diario de información de criptomonedas, la huella de carbono que deja el minado anual de Bitcoin, la criptomoneda principal y con mayor recorrido, equivalente a la huella dejada por la República Checa (alrededor de 114,06 Mt de CO<sub>2</sub>, y requiere de un consumo de energía eléctrica de 204,50 teravatios, un consumo comparable al de Tailandia en el mismo periodo de tiempo (Digiconomist, 2022). Y respecto a ello, debe recalarse que la utilización de estas tecnologías se va a ir incrementando en los próximos años, lo cual aumentará el consumo eléctrico y huella de carbono.

Como puede apreciarse, no se trata de una cuestión menor. En el marco fiscal ya se están teniendo en cuenta las criptomonedas respecto de su modo de tributación dentro del IRPF, pero deben aunarse los esfuerzos para desarrollar políticas fiscales enfocadas en el medioambiente y, de ser necesario, en gravar el minado de los diferentes criptoactivos que puedan ir surgiendo, garantizando la seguridad jurídica que todo nuevo sector debe alcanzar cuanto antes para prosperar. Por ello, no resulta extraño que se esté meditando

la implementación de un nuevo impuesto sobre estos criptoactivos, fundamentado principalmente en el impacto ambiental que deja su obtención.

### **III. RELACIÓN DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES ENTRE ESPAÑA Y EL MARCO COMUNITARIO**

#### **1. IMPUESTOS AMBIENTALES EN LA UNIÓN EUROPEA Y RELACIONES ENTRE ESTADOS**

Como se ha ido adelantando en los antecedentes comunitarios de normativa ambiental, pese a la voluntad existente en el marco de la Unión Europea de desarrollar políticas medioambientales en el campo de la fiscalidad, existen trabas y complicaciones a la hora de extrapolar dicha normativa al ámbito de cada Estado Miembro. Igualmente, cada Estado Miembro tiene unas determinadas consideraciones acerca del concepto de contaminación, ya que cada Estado considera en una escala interna tanto el nivel de contaminación asimilable y permitido como la relevancia del perjuicio al entorno de un determinado producto o combustible. (López Gordo, 2006)

Matizando más el punto anterior, de hecho, existen diferentes concepciones en el marco comunitario acerca de la amplitud del concepto de “impuesto ambiental”, es decir, que cada Estado interpreta de una determinada manera el concepto anterior. Por ejemplo, para algunos Estados, como los Países Bajos, debe precisarse una diferencia entre impuesto ambiental e impuesto verde, ya que el segundo se trataría de un término más amplio donde englobar diferentes impuestos que, en un principio, podrían parecer pertenecientes a la misma categoría.

Según el gobierno de los Países Bajos, éste desarrolla que existen numerosos impuestos verdes, en donde pueden encontrarse, entre otros, impuestos ambientales (como el de aguas subterráneas, desechos, combustibles, etc.) o impuestos a vehículos (como el impuesto a vehículos privados, al transporte de determinadas mercancías, etc.). De este modo, el gobierno holandés considera a los impuestos ambientales como una subcategoría de los impuestos verdes (Pitrone, 2014). Esto supone una diferencia respecto de la definición dada desde el marco normativo español, donde comprendemos que se trata del mismo tipo de impuesto.

En todo caso, para poder establecer un punto de referencia respecto de la cuestión de la fiscalidad en temas medioambientales, desde la Unión Europea se ha determinado una definición general de impuesto ambiental, entendido como aquel impuesto en el que su *“base imponible es una unidad física [...] de aquello que, cuando es usado o desechado, tiene un impacto negativo específico [...] en el medio ambiente”* (Pitrone, 2014, y referenciado en European Commission, Manual: Statistics on Environmental Taxes. 1996; p. 3).

Para conocer qué se entiende por impacto negativo o perjuicio para el medio ambiente, debemos acudir a la definición que desde la Unión se ha establecido, entendido como *“el cambio adverso mensurable de un recurso natural o el perjuicio mensurable a un servicio de recursos naturales, tanto si se producen directa como indirectamente”* (Directiva 2004/35/EC, 2004). Esta definición permite perfilar el ámbito que abarca la definición de daño ambiental, remarcando que el perjuicio causado puede ser tanto indirecto como directo; es decir, que se incluyen actuaciones que, pese a que en principio no destruyen la naturaleza, sí que pueden derivar en la contaminación de esta (Pitrone, 2014). De esta manera, queda aclarado el concepto de impuesto ambiental de cara a potenciales relaciones entre Estados Miembros.

En relación con lo anterior, otro factor clave a la hora de comprender la ineficiencia de las medidas fiscales ambientales comunitarias es que la gestión de estas por los Estados Miembros difiere mucho entre ellos. Mientras que algunos Estados deciden implementar medidas desde la esfera del gobierno central, otros aplican medidas de forma descentralizada o subestatal. Un ejemplo de este segundo supuesto es España ya que muchas de las capacidades normativas en el marco de los impuestos ecológicos se han traspasado a las Comunidades Autónomas debido a la ausencia de desarrollo normativo Estatal y a las cesiones realizadas. Otro ejemplo lo encontramos en Bélgica, en donde *“la iniciativa de coordinación no surge del gobierno central, sino que proviene de las propias administraciones subestatales”* (Gago et al, 2019).

De este modo, las regiones belgas de Valonia, Flandes y Bruselas tienen competencias en materia de fiscalidad y movilidad, y son las que, conjuntamente, desarrollan normativa en este sector (Gago et al, 2019).

Pese a posibles ineficiencias a la hora de armonizar los impuestos ambientales y, en general, respecto de su gestión, existen numerosos y esperanzadores avances hacia una

regulación plena y completa que permita establecer una concepción general de la protección del medio ambiente. Ya en el año 2000 se contemplaba en el informe AEMA que, pese a la lentitud del desarrollo normativo en este ámbito, se realizaron grandes avances. Concretamente, indicaba que la gran mayoría de Estados Miembros comenzaron a desarrollar una reforma fiscal ecológica y que, igualmente, se incrementó el número de impuestos y ampliaron las bases imponibles (Jiménez-Beltrán, 2000).

## 2. FUTURO DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN LA UNIÓN EUROPEA

El camino que, desde la Unión Europea, se pretende tomar está claramente orientado hacia una, cada vez mayor, protección del medio ambiente. De este modo, desde el marco político de la Unión, se han adoptado la búsqueda por alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible, así como el cumplimiento de la Agenda 2030. La UE y Naciones Unidas tienen el objetivo común de progresar de la forma adecuada, y es por ello por lo que la Unión Europea asume el liderazgo de un proyecto internacional tan ambicioso.

La Agenda 2030, junto con el contenido del Acuerdo de París, establece los objetivos a alcanzar en materia medioambiental. De un lado, la Agenda 2030 promulga, entre sus diferentes objetivos, el del desarrollo sostenible y la protección del planeta, en consonancia con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (Agenda 2030, 2015). Por otra parte, el propio Acuerdo de París sugirió que para el año 2020 los países hubieran desarrollado planes a largo plazo de bajas emisiones de CO<sub>2</sub> y demás gases de efecto invernadero (Naciones Unidas – Cambio Climático, 2022).

Asimismo, y pese a que se trata de una medida que va más allá del marco comunitario, a nivel internacional existen diferentes sistemas de evaluación para empresas respecto de la huella de carbono y contaminación que dejan en el entorno. Se trata del ISO 14001, un acuerdo internacional que adopta unos requisitos mínimos de desarrollo empresarial respecto de la gestión del medioambiente. La International Organization for Standardization (ISO) es *“una organización internacional independiente y no gubernamental con 167 miembros”* (ISO, 2022). Hay que destacar que, entre dichos miembros, encontramos a las organizaciones de estandarización de todos los Estados Miembros, entre otras, de manera que en el marco comunitario se trata de un sistema ampliamente extendido. El hecho de formar parte (como empresa) del ISO te permite garantizar de cara a los inversores y demás interesados el compromiso como firma de

cumplir con unos requerimientos mínimos de protección de la naturaleza, a la vez que aseguras un desarrollo productivo respetuoso con el entorno.

Por ello, un cauce que puede seguir la Unión Europea es afianzar las relaciones de estas organizaciones de estandarización en el marco comunitario, comprometiendo, por ejemplo, a los Estados Miembros con requisitos más exigentes, reduciendo así la contaminación en mayor medida.

De este modo, y en el marco comunitario, la perspectiva de progresión se fundamenta en que se continuarán las medidas, ya aceptadas y adoptadas tras el Acuerdo de París, que fuesen necesarias para así alcanzar los objetivos tanto del Acuerdo como de la Agenda 2030. Por ello, uno de los principales retos a alcanzar es la tan perseguida armonización en tema de fiscalidad ambiental, principal cuestión en el marco comunitario que ya se ha intentado conseguir en el pasado. Los esfuerzos no deben proceder exclusivamente desde el gobierno de la UE; son los diferentes Estados Miembros quienes deben colaborar entre ellos para conseguir un marco regulatorio común a todos ellos, logrando paliar muchas de las ineficiencias del sistema actual normativo.

#### **IV. CONCLUSIONES**

El medio ambiente se considera fundamental para garantizar el desarrollo de las distintas sociedades que existen en el planeta. Gracias a éste, se pueden obtener los diferentes recursos necesarios para la subsistencia de la población, así como permite el crecimiento de empresas y cumple con una función de atractivo turístico. De este modo, cuando se ocasiona un daño al entorno natural, no solo se están generando perjuicios que sirven como catalizador de su desaparición, sino que puede poner el riesgo el sistema en el que vive la población de un determinado territorio. Dadas las consecuencias que supondría la extinción de un ecosistema o entorno natural, los gobiernos han procurado tomar las medidas oportunas para reducir y controlar el daño que se ocasiona por parte de la sociedad a la naturaleza por medio de diferentes medidas.

Los impuestos ambientales, ecológicos o, simplemente, verdes, se constituyen como uno de los mecanismos en materia fiscal imprescindibles para combatir la contaminación y proteger la naturaleza. Caracterizados por tener, aparte de la finalidad recaudatoria, una finalidad de protección del medio, permiten obtener una recaudación que puede ser utilizada en demás políticas ambientales a la vez que conciencia a productores y empresas a tomar decisiones dentro de su proceso productivo para dejar un impacto cada vez menor

en el entorno. Se constituyen, de esta manera, como una herramienta más de la que disponen los gobiernos para proteger la naturaleza de las externalidades negativas de una sociedad, cada vez más extensa y con demandas mayores de bienes y servicios.

Este tipo de impuestos, como todos, deben ajustarse tanto a la Constitución como al conjunto de principios que fundamentan el sistema tributario español, como lo son el principio de generalidad, el principio de capacidad económica, el principio de no confiscatoriedad y el principio de igualdad y progresividad. Resulta igualmente necesario que cumplan con el carácter extrafiscal de protección de la naturaleza que revisten, dado que su fundamento no debe alejarse de la protección de la naturaleza.

En relación con el marco territorial español, comparado con otros Estados de la Unión Europea, no se ha desarrollado tanto la fiscalidad en materia ambiental desde el gobierno central, movido principalmente por su finalidad recaudatoria, y que ha dejado en un segundo plano la finalidad concienciadora y de protección de la naturaleza. Esta falta de compromiso estatal se justifica por la escasa normativa relativa a impuestos ambientales estatales (y los pocos que hay se encuentran parcial o totalmente delegados a las Comunidades Autónomas). No obstante, en el ámbito de las Comunidades Autónomas sí que se han producido avances (ocasionados principalmente por la deriva normativa del gobierno), de modo que cada Comunidad ha desarrollado las figuras tributarias oportunas para poder proteger su territorio del deterioro ambiental. El hecho imponible de cada impuesto autonómico ha variado según las necesidades de cada lugar, y, de este modo, se pueden encontrar impuestos de toda índole, yendo desde la protección de recursos esenciales como el agua hasta otros con una finalidad de control turística, evitando que se ocasionen perjuicios irreparables al entorno. De esta forma, es frecuente encontrar impuestos con una finalidad y hecho imponible parecidos en distintas Comunidades Autónomas, ya que tiende a adaptarse la fórmula impositiva que resulta más eficaz para proteger el entorno a los diferentes territorios, como sucede, por ejemplo, con los distintos cánones sobre el agua o impuestos sobre el turismo. Junto con el desarrollo normativo autonómico, la delegación de diversas funciones relativas a los impuestos ambientales a las diferentes Entidades Locales ha favorecido la correcta ejecución y desarrollo de estas figuras impositivas, así como ha permitido adaptar la normativa a la realidad social y los conflictos con el entorno existentes a lo largo del territorio español.

No obstante, resulta necesario que, desde el gobierno central y todos los organismos estatales de los que dispone, se desarrolle un cuerpo impositivo que permita tanto



combatir los perjuicios que se producen sobre el medio ambiente como dotar de la relevancia jurídica nacional que merece la protección de la naturaleza.

En el marco comunitario, la fiscalidad ambiental ha sido uno de los pilares de la Unión Europea pendientes por mejorar en materia tributaria. Desde 1986 con la formación del Acta Única Europea ya se comenzaba a vislumbrar la búsqueda de la armonización fiscal a nivel comunitario. No obstante, debido a diferencias estatales respecto de la concepción de la contaminación permisible, así como los diferentes sistemas de implementación de este tipo de normas, ha complicado en gran medida este objetivo, aunque gracias a la colaboración internacional y los proyectos que se han establecido en la Unión Europea para los próximos años, nos encontramos más cerca que nunca de lograr esta meta.

La población es cada vez más consciente del riesgo que supone para el estilo de vida actual de Occidente la contaminación y destrucción de nuestros ecosistemas, y esta preocupación está siendo reflejada en las políticas que se están tomando en la actualidad. Por ello, y de cara al futuro, la integración de medidas y normativa ambiental será la piedra angular del panorama normativo en todos sus ámbitos, siendo el fiscal la punta de lanza para concienciar a las empresas e incentivar un desarrollo próspero y sostenible.

## **V. BIBLIOGRAFÍA**

### **LEGISLACIÓN**

- Acuerdo de París. (2015). Convención Marco sobre el Cambio Climático. Naciones Unidas.
- Agenda 2030. (2015). Naciones Unidas.
- Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo. (2004). Parlamento Europeo y Consejo.
- F. Neumark. (1962). Informe Neumark.
- Instrumento de ratificación del Acta Única Europea, firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986, publicado en «BOE» núm. 158, de 3 de julio de 1987, páginas 20172 a 20182.
- Instrumento de Ratificación del Tratado por el que se modifica el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, hecho en Lisboa el 13 de diciembre de 2007.

- Ley 17/2019, de 9 de mayo, por la que se fija el tipo cero aplicable a la entrega, importación, arrendamiento o ejecución de obra de determinados vehículos en el Impuesto General Indirecto Canario, y se establece el régimen de devolución del combustible profesional en el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, publicado en «BOE» núm. 141, de 13 de junio de 2019, páginas 61774 a 61786.
- Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, publicado en «BOE» núm. 313, de 31 de diciembre de 2001, páginas 50383 a 50419.
- Ley 24/2013, de 27 de diciembre, sobre el Sector Eléctrico, publicado en «BOE» núm. 310, de 27 de diciembre de 2013, páginas 105198 a 105294.
- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, publicado en «BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992, páginas 44305 a 44331.
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, publicado en «BOE» núm. 313, de 30 de diciembre de 1988, páginas 36636 a 36664.
- Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, publicado en «BOE» núm. 311, de 28 de diciembre de 2002, páginas 45726 a 45758.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicado en «BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, páginas 44987 a 45065.
- Objetivos de Desarrollo Sostenible (2015). Naciones Unidas.
- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía. (1992). Consejo de Europa.
- Real Decreto 1623/1992, de 29 de diciembre, por el que se desarrollan determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y se atribuyen competencias en materia de gestión, recaudación, comprobación e investigación, en relación con el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, publicado en «BOE» núm. 314, de 31 de diciembre de 1992, páginas 44743 a 44744.

- Decreto 103/2000, de 6 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los tributos gestionados por la Agencia Catalana del Agua, publicado en DOGC núm. 3097 de 13 de Marzo de 2000.
- Decreto 129/2012, de 9 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, publicado en DOGC núm. 6238 de 23 de Octubre de 2012.
- DECRETO 141/2017, de 19 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, publicado en DOGC núm. 7459 de 21 de Septiembre de 2017.
- Reino de España. (2013) Programa Nacional de Reformas Reino de España.
- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. (2009). Diario Oficial de la Unión Europea.
- Norma Foral núm. 7/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica de Bizkaia.
- Real Decreto-ley 7/1993, de 21 de mayo, de medidas urgentes de adaptación y modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, del Impuesto General Indirecto Canario, del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias y de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, publicado en «BOE» núm. 126, de 27 de mayo de 1993, páginas 16011 a 16022.
- Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la Contaminación Atmosférica, publicado en «BOE» núm. 113, de 9 de mayo de 1996, páginas 16212 a 16214.
- Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas, publicado en «BOE» núm. 176, de 24/07/2001.
- Ley 7/2001, de 23 de abril, del Impuesto sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, destinado a la dotación del Fondo para la Mejora de la Actividad Turística y la Preservación del Medio Ambiente, publicado en «BOE» núm. 125, de 25 de mayo de 2001, páginas 18338 a 18343.
- Norma Foral núm. 2/2002, de 20 de marzo, de la Ley del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos de Gipuzcoa.

- 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, publicado en «BOE» núm. 59, de 09/03/2004.
- Ley 1/2006, de 23 de junio, de aguas, publicado en «BOE» núm. 266, de 4 de noviembre de 2011, páginas 115145 a 115178.
- Ley 5/2007, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono, publicado en «BOE» núm. 152, de 27 de junio de 2017, páginas 53471 a 53682.
- Ley 3/2008, de 31 de julio, de devolución parcial de la cuota del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo y de establecimiento de una deducción autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la variación del Euribor, publicado en «BOE» núm. 213, de 3 de septiembre de 2008, páginas 35808 a 35810.
- Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, publicado en «BOE» núm. 60, de 11 de marzo de 2015, páginas 22635 a 22710.
- Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible, publicado en «BOIB» núm. 42, de 02/04/2016, «BOE» núm. 105, de 02/05/2016.

## JURISPRUDENCIA

- Auto del Tribunal Constitucional (Pleno), nº 43/2004, de 10 de febrero.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) nº 102/1995, de 26 de junio, publicado en «BOE» núm. 181, de 31 de julio de 1995, páginas 3 a 44.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) nº 1886/1993, de 7 de junio.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) nº 289/2000, de 30 de noviembre.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) nº 37/1987, de 26 de marzo.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) nº 524/2021, de 26 de mayo.

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) nº 3454/2020, de 29 de julio.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) nº 1289/2021, de 2 de noviembre.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) nº 182/1997, de 28 de octubre.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) nº 37/1987, de 26 de marzo.
- Sentencia del Tribunal Supremo nº 822/2020, de 18 de junio.
- Sentencia TJUE (Sala Tercera) Caso Transportes Jordi Besora, S.L. contra Generalitat de Catalunya), de 27 de febrero de 2014.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) nº 1456/2019, de 25 de octubre.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) nº 9/2017, de 25 de enero.

#### OBRAS DOCTRINALES

- AEMA. (2005). El medio ambiente europeo — Estado y perspectivas 2005.
- Alonso, I. M. (2003). ¿Hacia un cambio de modelo turístico?: reflexiones a partir de la ecotasa. *Revista de Fomento Social*, 469-500.
- Álvarez-García, Santiago & Villa, Teresa. (2000). Los impuestos especiales en la UE: ¿de una finalidad recaudatoria a la protección del medio ambiente?. *Noticias de la Unión Europea*. 183. 87-94.
- Amer Fernández, J. (2003). Empresariado hotelero e implantación de un impuesto turístico: El caso de la " ecotasa" en Baleares. *Cuadernos de turismo*.
- Aparicio Pérez, A. (1994). «Principios constitucionales económicos y tributarios», el sistema económico en la Constitución Española, vol. 2. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado – Ministerio de Justicia, Madrid. Pág. 158.
- Ariño, O. B. (2001). La «ecotasa» balear: un ejemplo de situación de necesidad a la que nunca debió llegarse. *Estudios Geográficos*, 62(245), 737-744.
- Arroyo, C. M. (2006). Tributos ecológicos, aspectos generales: el nuevo canon del agua de la comunidad autónoma del País Vasco. *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, (31), 137-156.

- Ash, M., & Organisation for Economic Co-operation and Development. (2010). Taxation, innovation and the environment. Paris: OECD.
- Bashir, M. F., Benjiang, M. A., Komal, B., & Bashir, M. A. (2021). Analysis of environmental taxes publications: a bibliometric and systematic literature review. *Environmental Science and Pollution Research*, 1-17.
- Carbajo Vasco, D. y Herrera Molina, P. M.: Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco institucional y marco comunitario, en la obra colectiva, dirigida por M. Buñuel González, *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Thomson-Civitas, 2003, págs. 61 y ss.
- Casero Barrón, R. (2019). Introducción al Derecho Tributario. Tema 7. Universidad Pontificia Comillas, ICADE.
- Castro, J. C. (2013). Huella hídrica, agua virtual y canon del agua. Museo.
- Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2015). El impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, ¿un ejemplo a seguir o un error a evitar?. *Impulso al desarrollo económico a través del Turismo: VIII jornadas de investigación en turismo (2015)*, p 147-165.
- Cucci, J. B. (2014). Los fines extrafiscales de los tributos. *Foro Jurídico*, (13), 236-241.
- Cutanda, B. L. (2017). A propósito del despropósito del canon eólico: una llamada de atención sobre la necesidad de mejorar la ordenación y el control de los tributos ambientales. *Revista Aranzadi de derecho ambiental*, (38), 203-228.
- De la Casa, F. D. V. (2012). Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. *Crónica Tributaria N. 144/2012*, 149-175.
- Díaz, M. M., & García, J. R. (2003). *Fiscalidad y medio ambiente en España*. Septem Ediciones.
- Ernesto, L. V., & García, E. G. (2000). *Derecho tributario, vol. 1*. Salamanca, Plaza Universitaria.
- Escobar Lasala, J. J. (2008). Novedades en el impuesto de matriculación. *Carta Tributaria. Monografías*, (7), 3-14.
- European Commission, *Manual: Statistics on Environmental Taxes*. 1996; p. 3

- Fernández-Reyes, R. (2016). El Acuerdo de París y el cambio transformacional. *Papeles de relaciones ecosociales y cambio global*, 132, 101-114.
- Font i Garolera, J., Colom Oliva, M., & Imbert-Bouchard Ribera, D. (2018). El impuesto turístico de Catalunya. Un primer balance de su aplicación. *Scripta Nova. Revista Electrónica de Geografía y Ciencias Sociales*, 2018, vol. XXII, num. 593, p. 1-33.
- Fuenmayor, Amadeo. (2009). El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte: ¿un impuesto ambiental?.
- Gago, A., Labandeira, X., Labeaga, J. M., & López, X. (2019). Impuestos energético-ambientales en España: situación y propuestas eficientes y equitativas. Documento de Trabajo de Sostenibilidad, (2).
- Gago, A., Labandeira, X., Labeaga, J. M., & López-Otero, X. (2019). Impuestos energético-ambientales, cambio climático y federalismo fiscal en España. *Ekonomiaz*, 95, 276290.
- Gago, A., Labandeira, X., Labeaga, J. M., & López-Otero, X. (2020). Impuestos sobre el Transporte, Descarbonización y Equidad. Propuestas y Evaluación para España. Working paper 02a/2020, Economics for Energy. Obtenido el 16/01/2022 de <https://eforenergy.org/publicaciones.php>
- Gandur, S. (2013, April). Diseño de un tributo ambiental. In VII Congreso de Medio Ambiente.
- García, S. Á., & García-Inés, M. J. (2008). Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (Disertación doctoral, Departamento de Economía, Universidad de León).
- Garrido Silva, M. Á. (2019). El Impuesto sobre Hidrocarburos. Universidad de Jaén, Jaén.
- Gómez Izquierdo, M. (2017). El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
- Gorosito, R. (2017). Los principios del derecho ambiental. *Revista de derecho*, (16), 101-136.
- Guerra Mielgo, M. (2019). El impuesto especial sobre hidrocarburos: análisis crítico de su aplicación y finalidad extrafiscal. Universidad de León, León.
- Guzmán, J. L. E. (2021). Reforma del canon del agua. *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, (62), 157-165.

- Guzmán, T. J. L. G., & Cañizares, S. M. S. (2009). Fiscalidad autonómica y medio ambiente. Una reflexión en torno al impuesto andaluz que grava la contaminación atmosférica. *Revista de estudios regionales*, 8, 351-358.
- Hervada, Javier. (1990). *Introducción crítica al derecho natural*. Eunsa, Pamplona, 6ª edición, 1990, p. 66.
- Hogg, D., Elliot, T., Elliot, L., Ettlinger, S., Chowdhury, T., Bapasola, A., Norstein, H., Emery, L. Andersen, M.S., ten Brick, P., Withana, S., Schweitzer, J.P., Illes, A., Paquel, K., Mutafoglu, K., Woollard, J., Puig, I., Sastre, S., Campos, L., 2016. Study on assessing the environmental fiscal reform potential for the EU28. Final Report 07.0201/2015/709017/ENV.D.2. Eunomia, Institute for European Environmental Policy, Denkstatt, Aarhus University, ENT.
- IFA Congres. (1993). Seminar C "Environmental Taxes and Charges". 1.b) 1. Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.
- Informe Anual del Banco Mundial. (1992). p. 62.
- J.F. López Gordo. (2006). Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kioto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero. Facultad de Derecho Universidad de Granada, Granada.
- Jiménez Hernández, Jorge. (1998). El tributo como instrumento de protección ambiental, Comares, Granada, 1998, p. 42.
- Jiménez, S., & Prats, L. (2006). El turismo en Cataluña: evolución histórica y retos de futuro. *Pasos. Revista de turismo y patrimonio cultural*, 4(2), 153-174.
- Jiménez-Beltrán, D. (2000). Informe de la AEMA Impuestos Medioambientales - evolución creciente. Agencia Europea de Medio Ambiente. Consejo de medio ambiente de la UE. París.
- Jordán, D. R., & Sanz, J. F. S. (2003). El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: una evaluación de sus efectos económicos. In *Hacienda pública y convergencia europea. X Encuentro de Economía Pública: Santa Cruz de Tenerife*, 2003 (p. 30). Universidad de La Laguna.
- Jordán, D. R., García, S. Á., & Inés, M. J. G. (2007). El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como instrumento de



- financiación de las Comunidades Autónomas. *Revista de estudios regionales*, (78), 353-364.
- Lozano Cutanda, B., Lago Candeira, A., & López Álvarez, L. F. (2014). *Tratado de Derecho Ambiental*. CEF.
  - Mirović, V., Kalaš, B., & Milenković, N. (2021). Panel Cointegration Analysis of Total Environmental Taxes and Economic Growth in EU Countries. *Economic Analysis*, 54(1), 92-103.
  - Molina, C. A. R., Suárez, Y. C. G., & Caicedo, X. C. G. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Dixi*, (17), 66-77.
  - Mozo, G. M. L. (2010). Sostenibilidad de los recursos hídricos e instrumentos fiscales: el canon catalán del agua. *Crónica tributaria*, (137), 117-170.
  - Núñez Segura, J. A. (2021). El impuesto de contaminación atmosférica frente al calentamiento global. Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Universidad del Perú. Obtenido el 01/04/2022 de [http://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12672/17630/Nunez\\_sj.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12672/17630/Nunez_sj.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
  - Ochoa Uriña, A. (2020). *Desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental*. Universitat de Barcelona.
  - Pedro Jesús Jiménez Vargas. (2016, enero). *Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único (especial consideración sobre el caso español)* (Tesis Doctoral). Jaén: Universidad de Jaén. Obtenido el 15/03/2022 de <https://ruja.ujaen.es/handle/10953/757>
  - Pitrone, F. (2014). Definiendo los “Impuestos Ambientales”: Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *IUS ET VERITAS*, 24(49), 78-90. Obtenido el 24/03/2022 de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/13616>
  - Rabbi-Baldi Cabanillas, Renato. (1996). Notas para una fundamentación del Derecho ambiental. *Revista O Oireito*, Año 128, 1996 1-11, Lisboa, p. 67-68.
  - Salvador García, M. D. P. (2021). *La transición del impuesto sobre vertido de residuos en Cataluña*. Universitat Pompeu Fabra, Barcelona.
  - Sevillano, S. (2020). *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Fondo Editorial de la PUCP.
  - Unido, R. Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del

impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (DOGC núm. 6730, de 17 de octubre de 2014).

- Villalobos Tapia, R. (2017). Introducción al derecho tributario.

## RECURSOS DE INTERNET

- ¿Por qué es tan cara la electricidad? (2022). Expansión. Unidad Editorial Información Económica S.L. Obtenido el 23/03/2022 de <https://www.expansion.com/economia-para-todos/familia/por-que-es-tan-cara-la-electricidad.html>
- As.com. (2022, 3 abril). Precio de la luz por horas hoy, 3 de abril: cuándo es más barata y cuándo más cara. Diario As . Obtenido el 3/04/2022 de [https://as.com/diarioas/2022/04/02/actualidad/1648893176\\_836515.html](https://as.com/diarioas/2022/04/02/actualidad/1648893176_836515.html)
- Barómetro Energético en España. (2022). Aege. Obtenido el 3/04/2022 de <https://www.aege.es/barometro-energetico-espana/>
- Bitcoin Energy Consumption Index. (2022, 25 febrero). Digiconomist. Obtenido el 25/02/2022 de <https://digiconomist.net/bitcoin-energy-consumption>
- Canon del agua. (2022). Agencia Catalana del Agua. Obtenido el 12/05/2022 de <https://aca.gencat.cat/es/laca/canon-i-altres-tributs/canon-de-laigua/>
- Canon del agua. (2022).Uraren Esukal Agentzia. Obtenido el 12/05/2022 de [https://uragentzia.euskadi.eus/canon\\_tasa\\_tributo/canon-del-agua/webura00-contents/es/](https://uragentzia.euskadi.eus/canon_tasa_tributo/canon-del-agua/webura00-contents/es/)
- Ecotasa Balear. (2018, 19 marzo). Ecotasa Baleares. Obtenido el 12/05/2022, de <https://www.ecotasa.es/category/ecotasa/>
- El Acuerdo de París. (2022). Naciones Unidas - Cambio Climático. Obtenido el 01/03/2022 de <https://unfccc.int/es/process-and-meetings/the-paris-agreement/el-acuerdo-de-paris>
- ISO, About us. (2022). ISO. Obtenido el 19/02/2022 de <https://www.iso.org/about-us.html>
- tarifaluzhora.es. (2022). ¿Cuánto cuesta el kilovatio hora de luz (kWh) en España? Obtenido el 1/04/2022 de <https://tarifaluzhora.es/info/precio-kwh>