



FACULTAD DE DERECHO

Fiscalidad del carbono en la Unión Europea: situación actual y perspectivas de futuro

Autor: Álvaro Yela Puertas

5º E-3 C

Área de Derecho Tributario

Tutora: María Pilar Navau Martínez-Val

Madrid

Abril 2022

Resumen

En el Trabajo de Fin de Grado el objetivo es desglosar la situación actual de la fiscalidad del carbono en la Unión Europea, entender las perspectivas de futuro, y atender a las medidas en este sector que ya han sido tomadas por un número de países de la Unión Europea.

Por su naturaleza política, la implementación de un impuesto sobre el carbono siempre ha sido fruto de debate, sin embargo los esfuerzos Europeos con el Pacto Verde Europeo y el paquete legislativo Objetivo 55 ha establecido la senda por la cual se acabará inevitablemente implementando un tributo a la emisión de CO₂. Desde un punto de vista jurídico, no es un impuesto fácil de implementar, principalmente por su naturaleza indirecta, lo cual de cierta manera no respeta totalmente los principios fiscales de distribución equitativa de la carga fiscal ni el de progresividad. Sin embargo, una armonización fiscal en la Unión Europea es fundamental para que esta se pueda convertir en la verdadero pionera en la lucha contra el cambio climático, pero también para cumplir objetivos más básicos cómo son la garantizar la movilidad de capital, bienes, y personas, junto con el correcto funcionamiento del mercado interior europeo, y la eliminación de ventajas competitivas por causas legales entre estados miembros.

En definitiva, miraremos desde una perspectiva histórica la evolución y origen de la fiscalidad medioambiental y específicamente de los impuestos sobre las emisiones de carbono, y analizaremos, fruto del análisis jurídico derivado de textos legales y sentencias, la situación actual y las perspectivas futuras.

Palabras Clave:

Medioambiente, Unión Europea, CO₂, Impuesto sobre la emisión de carbono, Pacto Verde Europeo, Objetivo 55, fiscalidad medioambiental.

Abstract

The objective of the Final Degree Project is to break down the current situation of carbon taxation in the European Union, to understand the future situation, and to address the measures in this sector that have already been taken by a number of EU countries.

Due to its political nature, the implementation of a carbon tax has always been debated over, however the European Union efforts with the creation of the European Green Deal, alongside Fit for 55, have set the path on which a CO2 tax will inevitably be implemented. From a legal point of view, it is not an easy tax to implement, mainly because of its indirect nature, which in some ways does not fully respect the fiscal principles of fair distribution of the tax burden and progressivity. However, tax harmonization in the European Union is essential for it to become the true pioneer in the fight against climate change, but also to meet more basic objectives such as ensuring the mobility of capital, goods and people, together with the proper functioning of the European internal market and the elimination of competitive advantages for legal reasons between member states.

In short, we will look from a historical perspective at the evolution and origin of environmental taxation and specifically of taxes on carbon emissions, and we will analyze, as a result of the legal analysis derived from legal texts and jurisprudence, the current situation and future prospects.

Keywords:

Environment, European Unión, CO2, Carbon Tax, European Green Deal, Fit for 55, environmental fiscal law.

ÍNDICE

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	7
1. OBJETIVOS	7
2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	8
3. ESTRATEGIA Y METODOLOGÍA	9
CAPÍTULO II. LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL	10
1. TRANSICIÓN ECOLÓGICA DE LA UNIÓN EUROPEA	10
2. TRIBUTOS PIGOUVIANOS O CON FINES EXTRAFISCALES	11
2.1. Tributos medioambientales	13
3. SUBVENCIONES	14
3.1. Subvenciones verdes	14
4. SOLUCIONES DE MERCADO	15
4.1. Comercio de derechos de emisiones	15
5. ANÁLISIS DE LAS TRES HERRAMIENTAS	18
6. VALORACIÓN DE LAS EXTERNALIDADES NEGATIVAS CAUSADAS POR LA CONTAMINACIÓN	20
6.1. Precio vs Coste	20
6.2. Utilidad	24
7. ¿QUIÉN PAGA REALMENTE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES?	25
8. EL IMPUESTO SOBRE EL CARBONO Y LOS PRINCIPIOS FISCALES	27
CAPÍTULO III. FISCALIDAD DEL CARBONO EN LA UNIÓN EUROPEA	31
1. ORIGEN	31
2. LA SOSTENIBILIDAD Y MEDIOAMBIENTE EN EL TCE Y EL TFEU	32
3. UNIDAD EUROPEA	34
3.2. Impuesto sobre el plástico no reciclado	39
4. EL IMPUESTO SOBRE LAS EMISIONES DE CARBONO	41
4.1. Características	41
4.1.1. Hecho Impositivo	41
4.1.2. Sujeto Pasivo	41

4.1.3. Sujeto Activo	42
4.1.4. Base imponible	42
4.1.5. Tipo de gravamen	42
4.2. Antecedentes	42
4.2.1. Implementación en otros países Europeos	42
4.2.2. Impuesto sobre las emisiones de Carbono en España	44
4.3. Compatibilidad Jurídica	47
4.3.1. Carbon Tax y ETS	47
4.3.2 Efectos Dumping del Carbon Tax	48
5. GREEN DEAL EUROPEO	48
5.1. Fondo de Transición Justa	49
5.2. Ley del Clima	49
5.3. Otras Iniciativas del Green Deal	51
5.4. Objetivo 55	52
5.4.1. Revisión de ETS y comienzo de la fase cuatro	53
5.4.2. Inversión en Infraestructura	54
5.4.3. Fiscalidad de la energía	55
5.4.4 Mecanismo de ajuste en frontera por carbono	55
5.4.5. Combustible de la aviación y marítimo	57
6. INICIATIVAS CIUDADANAS EUROPEAS	58
6.1. Fairosene	59
6.2. Hey Eu Tax CO2	60
6.3. La Solución Rápida, Equitativa y Efectiva al Cambio Climático	61
7. PERSPECTIVAS DE FUTURO: NEUTRALIDAD DE CARBONO	63
CONCLUSIÓN	64
BIBLIOGRAFÍA	67

Listado Abreviaturas

AOP	Asociación Española de Operadores de Productos Petrolíferos
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCE	(Impuesto) Contribución Clima-Energía
CE	Constitución Español
CO2	Dióxido de Carbono
DOCE	Diario Oficial de las Comunidades Europeas
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
ECI	Environmental Cost Indicator
ETS	Emissions Trading Scheme
EuPC	Europe Plastic Converters
FEDEA	Fundación de Estudios de Economía Aplicada
GATT	The General Agreement on Tariffs and Trade
GIECC	Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático
IEH	Impuesto Especial sobre Hidrocarburos
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
RCDE	Régimen de Comercio de Derechos de Emisión
STC	Sentencia
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
OMC	Organización Mundial de Comercio
ONU	Organización de Naciones Unidas
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado Constitutivo de las Comunidades Europeas
TEE	Tipo Estatal Especial
TEG	Tipo Estatal General
TFG	Trabajo de Fin de Grado
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

La fiscalidad medioambiental es un concepto que, a pesar de ser relativamente reciente en nuestra sociedad, ha cobrado rápidamente una gran importancia. El cambio climático y su evidente relación con la emisión de carbono a nivel mundial es, sin lugar a duda, uno de los mayores retos en la sociedad a día de hoy. La sostenibilidad de nuestro planeta y las posibles repercusiones de un cambio climático podrían ser desastrosas para nuestra civilización y para la raza humana en general, por lo que afrontar este problema con soluciones y respuestas claras y contundentes es una prioridad total. Esta materia apareció en el panorama político-social hace 70 años¹, en el artículo 6 del Tratado de Roma, pero por aquel entonces apenas suponía preocupación para los gobiernos a nivel mundial. El concepto ‘desarrollo sostenible’, de hecho, no hará gran eco en nuestra sociedad hasta el año 1987 con la publicación del Informe Brundtland: ‘Nuestro futuro común’.² A raíz de esta publicación y de sus repercusiones mediáticas surge la sostenibilidad y el cambio climático como temas fundamentales en conferencias de la ONU, como son la del 92 de Río de Janeiro³ y posteriores.

1. OBJETIVOS

En el Trabajo de Fin de Grado trataremos la situación actual y perspectivas de futuro de la fiscalidad medioambiental en la Unión Europea, con especial énfasis en la fiscalidad relativa a las emisiones de carbono. Analizaremos las medidas tomadas hasta ahora, las medidas por tomar, y de forma más breve medidas que podrían ser implementadas dentro del abanico fiscal de los países miembros de la Unión.

También valoraremos las oportunidades y amenazas que puede traer un sistema fiscal armonizado sobre las emisiones de carbono a la sociedad europea, siendo esto de gran relevancia en la actualidad por diversas razones.

¹ Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, (DOCE 25 de Marzo 1957)

² Informe Brundtland sobre el Desarrollo y Cooperación Económica e Internacional: Medio Ambiente, (Naciones Unidas: 4 de Agosto 1987)

³ Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, (Río de Janeiro: Naciones Unidas, 16 de Junio 1992)

Detallaremos las herramientas actuales a disposición de la Unión Europea, al igual que la realización de un examen contrastado sobre la efectividad y eficiencia, hasta el momento, de los métodos fiscales utilizados basándome en la evidencia empírica disponible.

El presente estudio tendrá como objeto la Unión Europea y de forma colateral alguna medida llevada a cabo por algún estado miembro por su efectividad o por su potencial incorporación al régimen fiscal comunitario como herramienta fiscal comunitaria.

2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

Tras la alarma inicial del Informe Brundtland de 1987⁴, la solidificación de la preocupación sobre la crisis mundial del calentamiento global y el exceso de emisiones, la llegada de medidas concretas para combatir este problema han tardado en hacerse realidad. Las herramientas fiscales que los gobiernos de todo el mundo tienen a su disposición son una de las formas más eficaces en las que incentivar o limitar una actividad. De esta forma, un sistema fiscal medioambiental destinado a la reducción de las emisiones, o incluso, a su eliminación, podría cobrar efectividad en caso de estar bien estructurado y aplicado.

En el siguiente TFG exploraremos si existe un sistema fiscal sobre las emisiones de carbono en Europa, y en caso de no existir en la actualidad se investigará su posible creación en un futuro cercano. Dentro de dicho sistema fiscal medioambiental, podremos desglosar las diferentes medidas utilizadas y atenderemos a su efectividad en nuestra sociedad, analizando su funcionalidad y su sinergia con las demás herramientas fiscales a la disposición del legislador.

En definitiva, para ver la importancia que tiene la sostenibilidad, no hay más que mirar al artículo 3.3 del Tratado de la Unión Europea. : ‘Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el

⁴ Informe Brundtland sobre el Desarrollo y Cooperación Económica e Internacional: Medio Ambiente, (Naciones Unidas: 4 de Agosto 1987)

progreso científico y técnico.⁵ Las cuestiones medioambientales, de emisiones de carbono y de sostenibilidad son de gran importancia a nivel europeo, y por lo tanto, el plan de acción que nos llevará a activar estas ideas también lo será.

3. ESTRATEGIA Y METODOLOGÍA

La exploración de la fiscalidad medioambiental en Europa la dividiremos en 2 bloques principales, a los cuales le seguirán la conclusión en la que destacaremos los puntos más relevantes de la investigación.

En el primer capítulo hablaremos sobre la fiscalidad medioambiental a un nivel más teórico. Explicaremos de forma más abstracta las diferentes herramientas a las que tiene su alcance el legislador europeo, clasificándolas primero por su naturaleza: desde tributos pigouvianos, los cuales penalizan las externalidades negativas de una actividad, a subvenciones, las cuales tienen el propósito opuesto, viendo también de forma más breve soluciones alternativas, no estrictamente fiscales, como son las soluciones de mercado, siendo los esquemas de compraventa de emisiones los más comunes en Europa. Continuaremos el capítulo con una tabla comparativa, resumiendo las ventajas y desventajas de cada mecanismo. Posteriormente, destacaremos dos de los mayores debates asociados al impuesto medioambiental sobre el carbono: su valoración (precio vs coste) y atribución, y atenderemos a los argumentos existentes referentes a estos dos temas, finalizando el bloque con un examen que contraste el impuesto sobre las emisiones de carbono y los principios que rigen la legislación fiscal en España.

En el segundo capítulo investigaremos de forma más específica la situación actual y perspectivas de futuro del régimen fiscal medioambiental de la Unión Europea. En este capítulo trataremos desde los orígenes de los tributos medioambientales en Europa hasta la situación actual donde desglosaremos el actual paquete legislativo en funcionamiento: Fit for 55, o en español Objetivo 55, el cual tiene como fin marcar los pasos a seguir para alcanzar la reducción de 55% de las emisiones de cara al año 2030. Tendremos la oportunidad de explorar el concepto de Carbon Tax más a fondo, sus características, aplicaciones pasadas y presentes, e incluso propuestas de

⁵ Tratado de la Unión Europea, (DOCE 7 de febrero 1992)

implementación. Continuaremos con las iniciativas ciudadanas europeas, viendo el efecto que han tenido en la legislación actual, y terminaremos el capítulo con una breve reflexión acerca de las perspectivas futuras.

CAPÍTULO II. LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

1. TRANSICIÓN ECOLÓGICA DE LA UNIÓN EUROPEA

Uno de los mayores objetivos de la Unión Europea, desde hace unas pocas décadas, es afrontar el reto del cambio climático⁶.

El llamado Pacto Verde Europeo, presentado el 11 de diciembre del 2019,⁷ pretende poner a Europa en una situación de referencia a nivel global en este aspecto, marcando dos objetivos principales: alcanzar un 55% de reducción de emisiones para el año 2030 y finalmente en 2050 alcanzar la neutralidad climática. El Pacto Verde Europeo se compone de 7 claves, las cuales expondré a continuación⁸:

El primer punto es la **energía limpia**. Fundamental para los objetivos 2030 y 2050 mencionados anteriormente, la transición semi inmediata de los combustibles fósiles a las energías renovables constituye una de las mayores prioridades de este plan de transición. En la actualidad, *‘la producción y utilización de energía en todos los sectores económicos representa más del 75 % de las emisiones de gases de efecto invernadero de la UE’*⁹. Este reto es, sin duda, el que implica una mayor complicación según su volumen y las dificultades que implica. El precio más caro en la actualidad de las energías renovables atenta contra la pobreza energética en el continente europeo,

⁶ Consejo de la Unión Europea (2022), El plan de la UE para la transición ecológica, (Disponible en [⁷ Consejo de la Unión Europea \(2022\), *El objetivo de la UE: la neutralidad climática de aquí a 2050*, \(Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/politicas/green-deal/>; última consulta 01/04/2022\)](https://www.consilium.europa.eu/es/politicas/green-deal/eu-plan-for-a-green-transition/#:~:text=El%20plan%20de%20la%20UE%20para%20la%20transici%C3%B3n%20ecol%C3%B3gica&text=Como%20paso%20intermedio%20hacia%20la,55%20%25%20de%20aqu%C3%AD%20a%202030; última consulta 05/04/2022)</p></div><div data-bbox=)

⁸ Comisión Europea (2022), *Un Pacto Verde Europeo* (Disponible en https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_es; última consulta 01/04/2022)

⁹ Id

por lo que un gran número de recursos se tendrán que destinar hacia la investigación y desarrollo de estas fuentes de electricidad para poder viabilizar de forma realista la transición. El segundo punto es lograr una **industria limpia**. En la actualidad la industria en Europa representa un 20% del total de las emisiones de CO₂, por lo que es un sector en el que hay que poner énfasis en la transición. La transformación industrial, según estudios, durará alrededor de 25 años en realizarse, por lo que ha de comenzar ya para cumplir con los plazos establecidos. Este tema también es ciertamente delicado por las implicaciones laborales que tiene ya que una adaptación responsable, y no extinción de las empresas de este sector, es fundamental para no crear una nueva crisis de empleo en los estados miembros.

El siguiente tema con relevancia continental sería la **construcción y renovación**. Revolucionar el sector inmobiliario para enfatizar la eficiencia energética es de gran importancia tanto en edificios privados como públicos. Posteriormente tenemos la cuestión de la **movilidad sostenible**. Un tema candente, especialmente en las grandes ciudades, donde la movilidad se ha limitado mucho a favor de un ambiente más limpio ya que es totalmente necesario desarrollar maneras de movilidad que no contaminen o que al menos contaminen lo menos posible. En la actualidad existen grandes avances, como es el aumento reciente de los coches eléctricos y los trenes sin combustible; si bien es verdad que existen un número de medios sin grandes avances como son los barcos (especialmente cargueros, con todos los problemas ecológicos que engloban) y la aviación.

En quinto lugar, la protección y la promoción de la **biodiversidad** en los ecosistemas de la naturaleza en Europa es de suma importancia para el correcto funcionamiento del planeta. Aunque no tan castigado como en otros lugares, especialmente a nivel de deforestación, cómo pueden estar Brasil o Indonesia, Europa ha de recuperar la masa forestal y la biodiversidad que abundaba hace siglos. Las ventajas, entre otras, de una biodiversidad amplia y saludable son la limpieza del aire, agua y prevención de desastres naturales. Finalmente, a estos objetivos se suman los de **alimentos saludables y de proveniencia justa** y el de no **contaminar el medioambiente**.

2. TRIBUTOS PIGOUVIANOS O CON FINES EXTRAFISCALES

Los tributos, desde un punto de vista teórico, pueden perseguir un número de objetivos y finalidades según unos criterios específicos.

Para empezar, la razón más obvia y antigua es financiar al Estado. En Roma, una de las primeras civilizaciones en utilizar la figura del tributo, se gravaba aquellas cosas que representaban riqueza, como podía ser la tierra, el ganado, los esclavos... a una tasa relativamente estable, que solía aumentar en tiempos de guerra. Estos tributos se destinaban en gran parte al mantenimiento del ejército, espectáculos y obras públicas. Con el paso de los años estos tributos han ido aumentando, en volumen y rango, hasta llegar al siglo XXI, cuando en occidente vivimos en los denominados *estados de bienestar*. A día de hoy, la intervención del estado y las garantías públicas son infinitamente mayores que en tiempos pasados, por lo que los tributos impuestos a los ciudadanos constituyen una carga mucho mayor en cuanto respectos a la generación de renta y riqueza individual de los ciudadanos. El uso de los impuestos recaudados se destina, en su mayoría, a ofrecer servicios públicos como son educación, sanidad, transporte público, servicios sociales y otros.

En la actualidad existen un amplio abanico de tributos, aquellos que gravan la renta, la riqueza, ciertas acciones, el consumo... basado en unos principios, cómo son la no confiscatoriedad, la equitativa distribución de la carga tributaria, la progresividad, la generalidad y la justicia. Adicionalmente, existe una carga fiscal especial cuyo objetivo es limitar o disminuir una conducta o un consumo debido a las externalidades negativas que implica. A este impuesto se le conoce como impuesto pigouviano, o con fines extrafiscales. De forma opuesta a este tributo, tenemos las subvenciones, las cuales existen para aportar equilibrio en España, apoyando a los más vulnerables, o para *promocionar una actividad (con externalidades positivas)*, siendo esta segunda razón la relevante en la investigación.

Se denominan impuestos pigouvianos en honor al economista Arthur Pigou. Ya mencionado previamente, el objetivo de estos impuestos es corregir externalidades negativas producidas por el sector privado ya que, sin estos impuestos, las empresas que crean estas externalidades negativas no se verían obligadas a corregir el daño causado a su entorno y se crearía un desequilibrio injusto. La idea de Pigou era que el **coste marginal privado**, que se compone del coste de producción más el impuesto en cuestión, se igualase al **coste marginal social**, el cual es el coste que tiene para la

sociedad la creación de lo producido. Existen, cómo en todo, un número de argumentos a favor y otros en contra. Entre los más reconocidos a favor está el hecho de que es fundamental para poder corregir la balanza de lo que realmente cuesta un producto. Si una empresa solo quiere aumentar beneficios, y se da cuenta de que en caso de no filtrar los humos que emite, puede ahorrar, sin la existencia de este tributo muchos optarían por aumentar las emisiones de manera indefinida en búsqueda de una mayor rentabilidad. En la otra punta del argumento, la mayor crítica que recibe es la dificultad de fijar un gravamen cierto. Esto se debe a que el valor de las externalidades negativas en muchos casos no se puede igualar a dinero, por lo que los criterios a aplicar suelen ser imprecisos o subjetivos.

Algún ejemplo en nuestra sociedad donde se aplica este tipo de impuesto es en el uso, y en ocasiones abuso, de recursos naturales, el tratamiento inadecuado de residuos, y destrucción de hábitats. Otros ámbitos dónde se aplican impuestos pigouvianos serían la contaminación del medio ambiente, la generación de residuos y la generación de gases con efecto invernadero.

2.1. Tributos medioambientales

En nuestro caso, el impuesto pigouviano va a tener relación con las emisiones de carbono y por lo tanto con la protección del medioambiente. En la actualidad no existe un impuesto armonizado a nivel comunitario sobre el consumo de combustibles fósiles en la Unión Europea, sin perjuicio de que las políticas y recomendaciones de la organización así lo hayan incentivado o querido en los Estados Miembros. Lo que sí existe son tributos medioambientales a nivel estatal. En Europa, alrededor de un 75% de los tributos de esta categoría se componen de impuestos sobre la luz, siendo la categoría de transporte la segunda subcategoría con mayores ingresos para los estados. y de manera marginal se encontrarían los gravámenes a la contaminación, uso de recursos, o creación de residuos. Esto se debe principalmente a la facilidad de medir el consumo de luz, mientras que la cuantificación de las otras categorías es considerablemente más complicada. El ‘animus’ de este tributo es limitar aquellos actos o consumos que generan una, alguna o todas las siguientes: Gases contaminantes (incluyen monóxido de nitrógeno, dióxido de nitrógeno, dióxido de azufre, y otros gases que reducen la capa de ozono), residuos contaminantes, ruido y el uso y consumo de recursos naturales. Los impuestos medioambientales en España por lo tanto se componen de: Impuesto

sobre hidrocarburos, sobre la electricidad y sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos y un canon de control de vertidos. Cabe destacar que en el ranking Europeo, España es uno de los estados miembros con políticas fiscales medioambientales menos exigentes, siendo uno de los países que menos recauda por esta vía, con la fiscalidad verde suponiendo un 1,77% del PIB Español frente al 2,37% de media en Europa en 2019.

3. SUBVENCIONES

En el otro lado de la moneda de los impuestos pigouvianos tenemos las subvenciones. Estas son aportaciones económicas,(o en ocasiones exenciones), dotadas a una persona o grupo de personas desde el sector público. La finalidad de esta es apoyar una actividad desenvuelta por una persona o grupo de personas en una situación desfavorecida, o bien **incentivar una actividad con externalidades positivas**.

La subvención, al igual que los impuestos pigouvianos pero en la dirección contraria, son una herramienta estatal para la promoción de cierta actividad, ya que vía subvención se puede hacer viable o aún más rentable una actividad deseada. Estas pueden tomar varias formas, desde reintegrable a no reintegrable, dineraria o no dineraria... Sin embargo, lo que todas tienen en común es que son una ayuda económica al empresario. Los objetivos, si bien van en la misma dirección, varían desde facilitar e incentivar la apertura del negocio, evitar quiebras, impulsar y estabilizar sectores, promocionar la competitividad y evitar el paro. Ejemplos de subvenciones pueden ser al emprendimiento, al fomento de empleo, y a sectores con relevancia social (por ejemplo, el turismo en España). Más en la línea de la investigación, existen subvenciones a empresas ecológicas, existentes en la Unión Europea y conocidas como **subvenciones verdes**.

3.1. Subvenciones verdes

La idea de las subvenciones verdes es incentivar a aquellas empresas directamente ligadas con actividades de reducción de emisiones o aquellas con comportamientos favorables a la transición ecológica. Mientras que los tributos ambientales gravan actividades contraproducentes al saneamiento medioambiental y a la efectiva reconfiguración de la sociedad hacia un

funcionamiento independiente del consumo de combustibles fósiles, las subvenciones verdes tratan de premiar aquellos hechos que favorecen la consecución de los objetivos ecológicos definidos por Europa.

En España existen un número de programas desde organismos públicos destinados a impulsar la creación de empresas verdes y azules. Convocatorias desde programas como *empleaverde*, *Impulsa* o *Conecta* se comprometen con 'reverdecer' el panorama empresarial en la sociedad y gracias a las ayudas económicas, la educación y a realidades empresariales como son las de ESG, en la que la sostenibilidad es un pilar fundamental, lo están consiguiendo. Muchas de estas ayudas emanan parcialmente de Fondos Europeos, estructurados para apoyar la transición ecológica en Estados miembros. En el caso de Emplea Verde, por ejemplo, las subvenciones están cofinanciadas por el Fondo Social Europeo. Para optar a estas ayudas, los requisitos son: creación de empleo verde y azul, creación de empresas verdes o azules, y el fomento de innovación social de impacto ambiental y también el 'training' a empleados en esta línea.

4. SOLUCIONES DE MERCADO

Por último, de manera un tanto diferente a los tributos y subvenciones, existen herramientas que, sin ser estrictamente fiscales, mantienen una estrecha relación con los gobiernos, los poderes públicos y la recaudación. La idea de las soluciones de mercado es tener un acercamiento más capitalista al problema, únicamente estableciendo las reglas de juego para las empresas y que sean estas las que por su cuenta, de forma egoísta y por interés propio adopten el comportamiento deseado. En este caso, la solución de mercado más popular en los últimos años han sido los ETS (RCDE en español, significando Regimen de Comercio de Derechos de Emisiones), lo cual significa Emission Trading System.¹⁰

4.1. Comercio de derechos de emisiones

¹⁰ Carbon Market Watch, *EU carbon market*, (Disponible en <https://carbonmarketwatch.org/our-work/carbon-pricing/eu-carbon-market/>; última consulta 01/04/2022)

Las ETS, o RCDE en español, es una de las herramientas utilizadas por la Unión Europea a la hora de limitar y reducir las emisiones de carbono. La solución origina en el Protocolo de Kioto, en el cual se acordó a nivel internacional limitar las emisiones. Al ser la Unión Europea firmante del Protocolo, se definieron estrategias para actuar frente al cambio climático, siendo una de ellas la del mecanismo de mercado conocida como ‘Emission Trading System’ (o scheme).¹¹ El funcionamiento de esta es según el ‘cap and trade’, donde se establece un límite de emisiones y se valora estas directamente, teniendo un precio cierto el derecho a emitir una cantidad medible de CO₂. El incentivo está en que aquellas empresas capaces de reducir emisiones o no emitir, podrían vender sus derechos de emisiones a las que no pudieran o quisieran reducir emisiones, viéndose estas últimas perjudicadas por su sistema de operar.

En la Unión Europea, la cual es como organización líder y pionera en sistemas como este, el desarrollo de los ETS se divide en fases, existiendo por el momento cuatro, tres de las cuales ya hemos completado.

En la fase uno¹², de 2005 a 2007, se estableció un periodo piloto de aprendizaje. Los ETS cubrieron las emisiones de CO₂ de la industria eléctrica y otras con un uso de recursos elevado, es decir industria pesada. Casi todos los derechos se repartieron de manera gratuita, utilizando la siguiente fórmula:

$$A_i = P_{Hi} * B_{Mi} * F_{Ci} * F_{CI}$$

Donde:

A_i : asignación gratuita de derechos de emisión de la instalación i.

P_{Hi} : producción histórica de la instalación i; el titular elige entre los periodos 2005-2008 y 2009-2010.

B_{Mi} : “benchmark” o emisiones por unidad de producto para la actividad que se realiza en la instalación.

F_{CI} : factor de fugas de carbono para la actividad que realiza la instalación.

¹¹ Consejo de Reguladores del MIBEL, *CNMC Estudio sobre el Mercado de Derechos de Emisión* (Julio de 2020)

¹² Comisión Europea (2022), *Fase 1 y Fase 2*, (Disponible en https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_es; última consulta 01/04/2022)

FCI: factor de corrección intersectorial.”¹³

Durante esta fase la multa por no cumplir las cotas era de 40 euros cada tonelada. Por lo tanto, esta fase fue exitosa en ser la primera vez que se ponía un precio al carbono, en permitir el libre comercio de los derechos por toda la Unión Europea, y también en introducir la infraestructura necesaria para pasar a las siguientes fases.

En la fase dos, de 2008 a 2012, los países de la UE se vieron vinculados ya por primera vez al protocolo de Kyoto, viéndose obligados a cumplir unas cotas de emisiones. En esta fase se empezó a reducir los topes (6.5% inferior a los establecidos en 2005), se unieron tres países (Islandia, Liechtenstein y Noruega), se empezó a controlar también las emisiones de Nitróxido, la asignación de derechos gratis se redujo a un 90% sobre las totales (realizándose por primera vez subastas de los no asignados), y se elevó la multa de no cumplimiento a 100 euros por toneladas.

En la fase tres, de 2013 a 2020, ya con datos sólidos y con un conocimiento considerable, se empezó a ajustar más el panorama de los ETS a los objetivos de la Unión. Para empezar, se instaló un único límite de emisiones europeo, en vez del previo sistema de topes por país, se establecieron las subastas como forma predeterminada de emitir derechos (en vez de asignación gratuita), se armonizaron los criterios de reparto para aquellos derechos que todavía se repartirían, se incluyeron más sectores, incluido el del gas, y por último se reservaron 300 millones de derechos de emisión en la Reserva de Nuevos Entrantes para asignar a iniciativas innovadoras, renovables y de captura y almacenaje de carbono que se crearían en base al programa NER 300.

*“NER 300 es un programa de financiación que reúne alrededor de 2.000 millones de euros para tecnologías innovadoras de baja emisión de carbono, centrándose en la demostración de tecnologías de captura y almacenamiento de carbono (CAC) ambientalmente seguras y tecnologías innovadoras de energía renovable a escala comercial dentro de la UE”*¹⁴ Seguiremos con la fase 4 en la sección Revisión de ETS (Capítulo III, 5.4.1), conectado su comienzo con el paquete legislativo Objetivo 55.

¹³ Sanchez, I. , *La asignación gratuita de derechos de emisión y las subastas de derechos de emisión en España*, Instituto de Estudios Fiscales (2019) (p. 142)

¹⁴ Comisión Europea (2022), *Ner 300 programme*, (Disponible en https://ec.europa.eu/clima/eu-action/funding-climate-action/ner-300-programme_en; última consulta 01/04/2022)

5. ANÁLISIS DE LAS TRES HERRAMIENTAS

Los tres mecanismos previamente mencionados tienen sus puntos fuertes pero también plantean problemas. A través de la siguiente tabla valoraremos las ventajas y desventajas de cada método de acción contra el cambio climático:

Tabla 1¹⁵:

	Ventaja	Desventaja
Tributo Medioambiental	<ul style="list-style-type: none">● Es una solución directa, ya que penaliza aquellas actividades contaminantes.● Ingreso para los gobiernos, el cual posteriormente se puede utilizar para, entre otras cosas, otorgar subvenciones verdes.	<ul style="list-style-type: none">● Al componerse mayoritariamente de impuestos indirectos, no respeta el principio de equidad del sistema fiscal español y europeo. Grava desproporcionadamente a contribuyentes con menores ingresos¹⁶.● La contaminación como hecho, si bien es cuantificable en ciertos aspectos, puede ser algo difícil de medir en otros, siendo la creación de un tributo ligado a una actividad tangible tan solo posible para solucionar algunos problemas de emisión de CO₂.

¹⁵ Elaboración Propia

¹⁶ Deloitte Asesores Tributarios y EY Abogados, *Imposición Medioambiental: Reflexiones para una Futura Reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad (2018)

<p>Subvenciones Verdes</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Incentiva no solo una actividad con externalidades positivas, sino que lucha hacia la creación de una sociedad más concienciada respecto al medio ambiente, apoyando la transición ecológica. ● Ayuda a la creación de empresas y empleos sostenibles. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Suponen un gasto para los poderes públicos, es decir limita la inversión en otros sectores/actividades con externalidades positivas (Coste de Oportunidad) ● Una política de subvenciones verdes demasiado agresiva puede llevar a la creación de empresas y empleos que dependen directamente de las subvenciones, siendo subóptimos.
<p>ETS</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Una solución de mercado como los ETS permite establecer unos objetivos a cumplir sin necesariamente limitar las actividades económicas de los actores económicos en Europa. ● Crea oportunidades de generar ingresos derivados del propio mercado a empresas sostenibles en perjuicio de aquellas que no puedan o no quieran transicionar hacia un funcionamiento más responsable con el medio ambiente. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Puede crear problemas especulativos, volatilizando el precio tanto que no funcione cómo se pretende (ya sea porque el precio es demasiado alto o demasiado bajo). ● Puede crear problemas de competencia desleal, al empresas acaparar gran parte de los derechos de emisión y no dejar a competidores más pequeños (que por razones de industria no pueden operar ahora mismo sin emitir CO2) en una situación vulnerable.

En definitiva, queda razonablemente claro que para conseguir el objetivo de una reducción efectiva de las emisiones de una manera sostenible y sin dañar demasiado el entorno económico de la Unión Europea, se debe implementar una política equilibrada, diversificada y coherente, utilizando todas las herramientas posibles de manera lógica y armonizada.

6. VALORACIÓN DE LAS EXTERNALIDADES NEGATIVAS CAUSADAS POR LA CONTAMINACIÓN

6.1. Precio vs Coste

Uno de los mayores retos relacionados con la fiscalidad medioambiental es determinar un coste y asignar un precio a las emisiones de CO₂. Una cifra difícilmente objetiva, sesgada siempre por el espectro político e ideológico aplicado, está condenada a ser siempre tema de debate. Esto no ha impedido el desarrollo de indicadores que, teniendo en cuenta un número de variables, trataban de sacar el coste real que tenía la actividad en cuestión para la sociedad en cuanto al impacto medioambiental.

La solución propuesta y aplicada por la Unión Europea son los ETS, vía los cuales se permite al mercado y a los competidores fijar el precio del carbono entre ellos. La primera vez que se establecieron estos fue vía la Directiva 2003/87/EC¹⁷, y desde entonces ha pasado por las tres fases comentadas en el anterior capítulo de ETS, hasta encontrarse a día de hoy en la fase cuatro, explicada en el título Revisión de ETS (Cap III, 5.4.1.). Sin embargo, no ha estado libre de controversia, tal y cómo se demostró en uno de los casos más influyentes de Iberdrola y Gas Natural, ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea Sala Quinta con sentencia el 17 de octubre 2013, teniendo cómo objeto la resolución del asunto relativo a la minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica debida al sistema de reparto implementado en fase 1 y previsto en fase 2. La cuestión prejudicial resuelta por el tribunal fue la interpretación del artículo 10 de la presente directiva, sobre el método de reparto de los derechos de emisión:

¹⁷Directiva 2003/87/EC del Parlamento Europeo sobre *el establecimiento de un régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE* (DOUE 13 de Octubre 2003)

“Para el período de tres años que comienza el 1 de enero de 2005, los Estados miembros asignarán al menos el 95 % de los derechos de emisión de forma gratuita de derechos de emisión. Para el período de cinco años que comienza el 1 de enero de 2008 los Estados miembros asignarán gratuitamente al menos el 90 % de los derechos de emisión gratuitamente”¹⁸

En este caso el tribunal falló

“...el artículo 10 de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de medidas legislativas nacionales, como las controvertidas en los litigios principales, cuyo objeto y efecto es minorar la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica en el importe en que esa retribución ha aumentado como consecuencia de la internalización del valor de los derechos de emisión asignados gratuitamente en el precio de las ofertas de venta en el mercado mayorista de electricidad”¹⁹

Otras sentencias han tenido similar dirección. Por ejemplo en Sentencia núm. Tribunal de Justicia de la Unión Europea Luxemburgo (26-02-2015)²⁰, la cuestión versaba sobre:

“...normativa nacional que establece un impuesto sobre donaciones de los derechos de emisión adquiridos gratuitamente si dicho impuesto no respeta el límite máximo de asignación retribuida del 10 % de los derechos de emisión.”

En este caso, el tribunal falló que pese a que los EM podrían “adoptar medidas de política económica, como el control de los precios que se fijan en los mercados de algunos bienes o

¹⁸Id

¹⁹Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, Sala Quinta, 2013/348, 17 de Octubre, *Caso Iberdrola, Gas Natural contra la Administración Pública España*; última consulta 01/04/2022

²⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2015/86, 26 de Febrero 2015, *sobre el control de la contaminación atmosférica: Régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad: Directiva 2003/87/CE, método de asignación gratuita de los derechos de emisión.*; última consulta 01/04/2022

recursos esenciales, y determinar la manera de repercutir a los consumidores el valor de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados gratuitamente”, el artículo 10 de la Directiva 2003/87/CE “se opone a la percepción de cargas por la asignación de los propios derechos de emisión.”²¹

La tendencia jurisprudencial ha sido siempre a favor de los ETS y de su aplicación armonizada e ininterrumpida por legislación nacional. En asuntos fiscales, cómo los casos que hemos podido ver, el tribunal de Justicia mantiene que debe haber una armonización en su aplicación entre los Estados Miembro. Este sistema para conocer el precio tiene gran utilidad, pero no es lo mismo el precio que el coste. El coste medio ambiental es un dato objetivo, mientras que el precio es lo que las empresas están dispuestas a pagar, siendo un número fijado por estas (que puede ser superior o inferior al coste verdadero). Sin embargo, a la hora de ser transparentes, justos y objetivos, se debería de saber el coste medioambiental verdadero.

Uno de los indicadores más utilizados es el Environmental Cost Indicator (ECI)²². Este Indicador lo que hace es, a parte del coste económico del producto, desglosa los diferentes costes sombra que tiene implícitos, y que quien los paga es la sociedad. Vía este indicador se puede valorar de forma justa y responsable el coste real de un producto, a la vez que los gobiernos pueden considerar de forma completa la oferta de contratantes en obras públicas, además de facilitar todo desempeño fiscal realizado por las haciendas públicas para poder gravar adecuadamente productos y reducir de forma efectiva las emisiones.

El cálculo del ECI se realiza en 4 etapas: Entrada de datos, Cálculo de emisiones, Categorización del impacto y Ponderación de las Categorías

En entrada de datos, el objetivo es recolectar todo tipo de datos en relación con el objeto a catalogar: desde materias primas, productos semiterminados, hasta procesos realizados o energía necesaria para la elaboración. Una recolección exhaustiva es fundamental para poder realizar el posterior análisis.

²¹ Id

²²EcoChain (2019), *Environmental Cost Indicator (ECI)*, (Disponible en <https://ecochain.com/knowledge/environmental-cost-indicator-eci/>; última consulta 01/04/2022)

En segundo lugar, cogeremos todo hecho catalogado en la etapa anterior y evaluaremos las emisiones asociadas a este. Es decir, por ejemplo, para el transporte de un kilo de plástico importado desde China a Alemania, tendremos que conocer el medio de transporte utilizado y el trayecto que haya hecho y a partir de aquí podremos conocer qué carga de emisiones se puede atribuir al producto en cuestión.

En tercer lugar, catalogamos la información que tengamos del coste medioambiental que ha tenido el producto dentro de una de las categorías de impacto. Las categorías de impacto son diferentes calificaciones en las que agrupamos productos según su impacto medioambiental. Para poder asignarlos, tendremos que identificar el “Lifetime Cycle Assessment”²³, lo cual es, fundamentalmente, los primeros dos pasos, en los que hayamos toda característica y proceso de un producto para poder asignarles valores de contaminación.

Finalmente, una vez hayamos cumplido con los 3 últimos pasos, podremos ponderar y sumar toda emisión relacionada con el producto para hallar un número concreto que será el ECI. Vemos un ejemplo en Figura 2

²³ Id

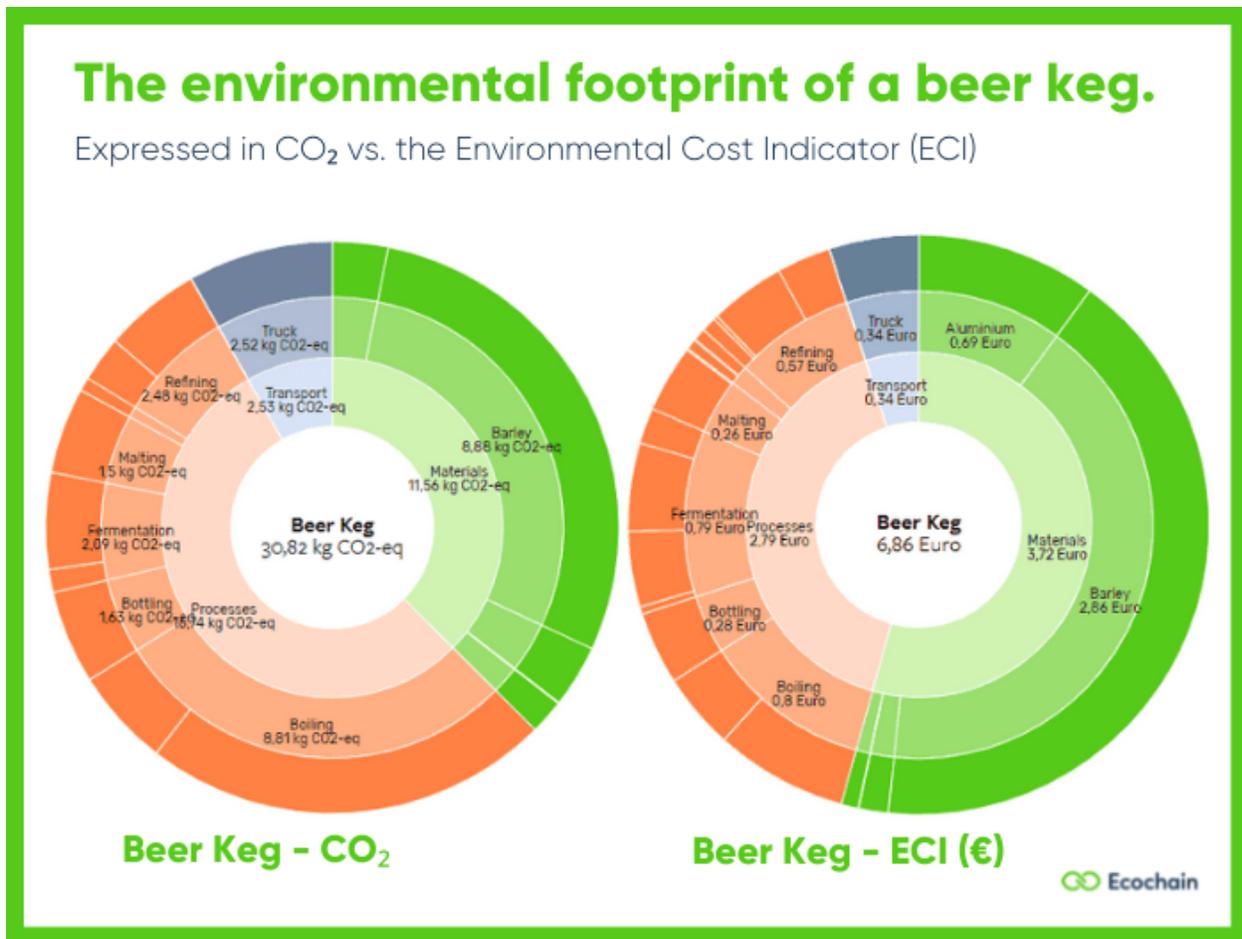


Figura 1²⁴

6.2. Utilidad

Si bien es cierto que todavía no es un indicador oficial, la utilidad de una herramienta como el ECI es extraordinaria a la hora de reducir emisiones. Tener conocimiento de la contaminación que causa en producto en toda fase de producción y de logística podría no solo ayudar a crear un complejo sistema fiscal de imposición sobre los productos para incentivar la reducción de las emisiones, sino también podría servir un rol informativo de cara al cliente para que este pueda realizar una elección informada, no solo basándose en el coste económico del producto sino dotando de transparencia al aspecto ecológico y medioambiental que haya tenido en su elaboración y permitiendo al cliente elegir acordemente.

²⁴ EcoChain (2019), *The environmental footprint of a beer keg*. (Disponible en https://ecochain.com/wp-content/uploads/2021/06/The-Environmental-Footprint-of-a-beer-keg_Ecochain.png; última consulta 01/04/2022)

A día de hoy el “Environmental Cost Indicator” no es más que una fórmula elaborada por una empresa, Ecochain²⁵, que proporciona un software a empresas con intención de transicionar y de tener un conocimiento interno más amplio. La gran utilidad a la sociedad que puede proporcionar un sistema así hace que los legisladores europeos deban plantearse la implementación obligatoria de uso de softwares similares para empresas, especialmente aquellas con ciertos volúmenes de facturación y emisiones, y en especial las que pertenezcan a industrias con un alto grado de contaminación asociado.

7. ¿QUIÉN PAGA REALMENTE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES?

El principio de los impuestos medioambientales es simple: quien contamina, paga²⁶. Esto viene plasmado en el artículo 191.2 TFUE:

*“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.”*²⁷

La teoría dicta que quien causa la externalidad negativa ha de remunerar a la sociedad en concepto de impuestos para que luego dichos tributos se puedan emplear en contrarrestar la contaminación y los posibles daños derivados de esta que sean atribuibles a la empresa. Planteado de tal forma, la implantación de este impuesto a todos los niveles en nuestra sociedad parece perfectamente justo, por lo que ¿dónde se encuentra la polémica?

En la primavera de 2019 Francia se vio sacudida por una de las mayores movilizaciones y manifestaciones vistas jamás en Europa durante el siglo XXI. Los hoy conocidos como chalecos

²⁵ Id

²⁶ García-Herrera, C., *La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales (2020)

²⁷ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOCE 12 de junio 1985)

amarillos, ciudadanos franceses de clase media y baja, clamaban contra el gobierno de Macrón mientras las calles de ciudades francesas, como París, se veían sumidas en el caos. Sin organización central, el movimiento se basaba en, entre otras, rechazar de manera clara y unilateral cualquier subida al impuesto sobre carburante, el cual es uno de los impuestos medioambientales más comunes.

Los impuestos medioambientales por naturaleza son indirectos, por lo que afectan indiscriminadamente a todo ciudadano, sin respetar el principio fiscal de progresividad. En especial, cualquier impuesto sobre la energía o carburantes perjudica de forma muy directa a aquellas personas con menor capacidad adquisitiva, ya que en la mayoría de ocasiones utilizar la luz en casa o coger el coche no son decisiones optativas, sino necesarias por todo ciudadano.

Un perfecto ejemplo de la repercusión que tienen y que a mayor escala podrían tener estos tributos sobre nuestra sociedad en un futuro se plasman a la perfección en la reciente subida de la gasolina en España. Si bien gran parte de la reciente variación de precio en la energía y los carburantes ha sido por causas no relacionadas con la política fiscal, los efectos serían los mismos en caso de eventualmente gravar más estos suministros por razones de preservación medioambiental. Según estudios realizados, en España la gasolina ha subido un 36,9% tan solo en la última década²⁸, teniendo en cuenta que durante la pandemia sufrida por el COVID hubo una bajada general de precios. La existencia de numerosos impuestos ha sido contraproducente en relación a los intereses de los españoles, 74% de los cuales dice haber sido muy o bastante afectado por las recientes subidas.²⁹ Y es que pese a la externalidad del encarecimiento, el alto gravamen no ha hecho más que exponencialmente empeorar la situación.

Tras el análisis realizado a las normativas fiscales españolas, existen 2 tipos de impuestos indirectos sobre los carburantes: El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH), el cual se divide en Tipo General (TEG) y Tipo Estatal Especial (TEE). El IVA, siendo el 21% cómo en el resto de bienes en España, tiene una especialidad, y es que

²⁸Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana (2022), *Variación Mensual de los Precios del Gasoleo en España* Disponible en <https://www.businessinsider.es/cuanto-ha-subido-precio-gasolina-diesel-10-anos-1065249>; última consulta 01/04/2022)

²⁹ Observatorio RACE de Conductores, *Impacto de la crisis energética en los desplazamiento en coche*. (2022)

también se paga el IVA de los dos impuestos especiales sobre hidrocarburos (IEH), encareciendo aun más el producto. Según la Asociación Española de Operadores de Productos Petrolíferos (AOP)³⁰, repostando 50 euros de Gasolina en España, el margen bruto del mayorista sería 1€, los costes de logística y comercialización serían 9€ los costes de la materia prima ascenderían a 17€, mientras que 23€, o dicho de otra manera, el 46% del coste total de la gasolina sería directamente atribuible a impuestos.

Recientemente el gobierno español ha implementado una serie de medidas para combatir la subida de la gasolina³¹, siendo el descuento de 20 céntimos cada litro el más popular. Sin embargo con las subidas de precios, los ingresos adicionales que genera la subida del petróleo han hecho que de manera neta, los ingresos derivados de los impuestos a los carburantes siguen siendo más que 20 céntimos.

Mientras que la industria de movilidad urbana por carretera trata de dar un giro radical en su modelo de negocio y rápidamente transicionar a los coches eléctricos, el estado de la tecnología todavía no es tal que dicha transición pueda ser rentable. Si bien los coches híbridos y eléctricos han ido cogiendo fuerza en Europa, tan solo son unos pocos los conductores que tienen un coche que no dependa de la gasolina o el diesel. Aquellos conductores de clase media y baja no tienen capacidad económica suficiente como para optar por un coche que no consuma algún carburante fósil, por lo que son sin lugar a duda el segmento de la población más vulnerable ante este tipo de impuestos.

8. EL IMPUESTO SOBRE EL CARBONO Y LOS PRINCIPIOS FISCALES

La Constitución Española, en el artículo 31.1, sienta los principios fundadores del sistema fiscal Español:

³⁰ Asociación Española de Operadores de Productos Petrolíferos, *AOP* (2022). (Disponible en <https://www.aop.es>; última consulta 01/05/2022)

³¹ Real Decreto-ley 6/2022, 29 de Marzo, *por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania* (BOE 30 marzo 2022)

*“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”*³²

Más adelante, 25 años después, en la Ley 58/2003 General Tributaria se especificará más allá, no solo teniendo en cuenta los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, sino añadiendo también los de justicia, generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria:

*“La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.”*³³

Por lo tanto, en España los principios fiscales son: Justicia, Generalidad, Igualdad, Progresividad, Distribución Equitativa y No Confiscatoriedad. ¿Cumple la fiscalidad verde, y en concreto, el impuesto medioambiental, tal y como está planteado hoy, con estos principios?

El principio de la justicia si parece que es totalmente respetado por el impuesto medioambiental. Según la OCDE, “quien contamina, paga”³⁴, lo cual parece totalmente lógico. Según el Principio 16 de la Declaración de Río sobre el medioambiente y la sostenibilidad:

*“Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en PRINCIPIO, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.”*³⁵

La idea de que quien causa el daño externo es quien ha de solucionarlo, en este caso vía el pago de un impuesto, el cual irá a la reparación de dicho daño, es justo.

³² Constitución Española, (BOE 29 de diciembre 1978)

³³ Ley 58/2003 General Tributaria, (BOE 18 de diciembre 2003)

³⁴ De Prada, A., *Justicia y protección fiscal del medio ambiente*. (2022), (pp. 245-255).

³⁵ Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, (Rio de Janeiro: Naciones Unidas, 16 de Junio 1992)

Los principios de **generalidad e igualdad** han sido ampliamente debatidos, siendo además tema central en este TFG, y es que, pese a los esfuerzos unidos hacia un futuro sostenible y el cumplimiento de los objetivos del Green Deal, todavía dentro de la Unión Europea existen políticas desiguales respecto a la regulación medioambiental, lo cual dentro del mercado único interior europeo crea desigualdad y otorga ventajas a ciertas personas frente a otras simplemente por operar en ciertos países con normativas más laxas en lo que a fiscalidad verde respecta. En este sentido a día de hoy estos principios no se cumplen del todo en Europa, pese a que los esfuerzos de la Unión Europea van dirigidos a unificar toda política relativa a la sostenibilidad.

Respecto a los principios de **progresividad y distribución** equitativa, la naturaleza del tributo hace que no se cumplan de manera correcta. El impuesto medioambiental por su naturaleza es indirecto, es decir, que grava el consumo, y el tributo es porcentualmente el mismo a todos. Esto, si bien no cumple el principio de progresividad, cumple parcialmente el de distribución equitativa, ya que la teoría dice que aquellas personas con mayor poder adquisitivo consumirán más, por lo que acabarán pagando un importe mayor en impuestos indirectos.

EL REPARTO DE IMPUESTOS

Impuestos directos e indirectos en 2013 por tramos de renta bruta



Figura 3³⁶

En España, según FEDEA (Fundación de Estudios de Economía Aplicada), la distribución es progresiva en los impuestos directos de forma casi perfecta a lo largo de los tramos de ingresos en España, sin embargo vemos cómo para impuestos indirectos es al revés, siendo regresiva. Adicionalmente hay que introducir el concepto de **bien inferior**.

En economía, un bien inferior es un tipo de producto de menor calidad el cual su demanda aumenta a medida que el poder adquisitivo disminuye. En España, muchos bienes inferiores a día de hoy están ligados con tasas de contaminación mayores, por lo que en caso de implementación de un impuesto medioambiental, serían los consumidores de los bienes inferiores los que se verían obligados a pagar una parte desproporcionadamente grande del impuesto. Por ejemplo, un coche de segunda mano viejo contamina más que un coche eléctrico o híbrido. Caben

³⁶ Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), *El reparto de impuestos*. (2013)

excepciones, cómo pueden ser los yates, aviones privados y coches todo terreno, *bienes de lujo* que si sean bienes de lujo y a su vez estén ligados a una gran contaminación. Sin embargo atendiendo a no tanto la elección sino la capacidad de elección, serían aquellos segmentos de la población con menor poder adquisitivo los que, en el estado de tecnología actual, se verían obligados a consumir bienes más contaminantes y por lo tanto, quedarían de manera no progresiva ni equitativa obligados a pagar el impuesto de manera desproporcionada.

Finalmente, el principio de **no confiscatoriedad** es uno de los más discutidos. Este principio en relación a los tributos medioambientales, y específicamente a los impuestos sobre las emisiones de carbono se puede dar con relativa facilidad en caso de ser excesivo y/o de existir la doble imposición. El Tribunal Constitucional, vía la STC 289/2000³⁷, declaró inconstitucional un impuesto balear tras considerarse su imposición meramente recaudatoria y excesiva, infringiendo el principio de no confiscatoriedad de la constitución Española y posteriormente de la Ley General Tributaria.³⁸

CAPÍTULO III. FISCALIDAD DEL CARBONO EN LA UNIÓN EUROPEA

1. ORIGEN

El primer país en implementar el impuesto al carbono fue Finlandia en el año 1990. Inicialmente funcionaba como una tasa ecológica, no muy diferente a los impuestos sobre la energía.³⁹ Durante aquella década y gran parte de la década del 2000 no se modificaría este tributo, siendo en el año 2008 cuando se aumenta la tasa por tonelada de CO₂ y se eliminan un número de exenciones. Para aquel año, Finlandia ya no era el único país en aplicar un impuesto sobre el carbono. Otros países, cómo Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia ya habían implementado dentro de su fiscalidad un gravamen sobre las emisiones de estos gases. Sin embargo, el gran impulso a nivel europeo fue en

³⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional STC 289/2000, de 30 de noviembre de 2000; (última consulta 01/05/2022)

³⁸ Deloitte Asesores Tributarios y EY Abogados, *Imposición Medioambiental: Reflexiones para una Futura Reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad (2018)

³⁹ Larrea, M; Fernandez, J; Álvaro, J, *La fiscalidad sobre el carbono: Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia* (2019)

2009 cuando Sarkozy⁴⁰, por aquel entonces presidente de Francia, anunció la propuesta de un nuevo impuesto ecológico, tratando de implementarlo en su país para dar un golpe de timón en cuanto a la tendencia de emisiones respecta. “*Francia debe reforzar los impuestos sobre las actividades contaminantes y reducir los de la producción y el trabajo*”⁴¹ aclamaba el político francés en su discurso. De forma paralela, el líder del país galo también pidió de forma expresa a la Unión Europea un esfuerzo para poder crear un impulso colectivo hacia la descarbonización del continente, sabiendo que el poder político de la Unión Europea podría influenciar a toda la región. La idea de Nicolas Sarkozy era que, en caso de que las negociaciones mundiales sobre el calentamiento global de Copenhague no llegarán a buen puerto, se pudiera crear un impuesto en la propia Unión Europea frente a productos de países sin esta denominada ‘tasa medioambiental’. El presidente se defendía frente a las críticas argumentando que no se trataba de proteccionismo, sino de hacer la competencia más leal a nivel global. El problema estaba en que no parecía justo para los empresarios locales el pagar una tasa para proteger al medioambiente cuando los que fabricaban sus bienes en otros países están libres de impuestos medioambientales. Esto derivó en una ventaja competitiva a aquellos que importaban, penalizando a los productores locales y por lo tanto promocionando mover fábricas al extranjero.

2. LA SOSTENIBILIDAD Y MEDIOAMBIENTE EN EL TCE Y EL TFEU

Antes de cualquier planteamiento de proyecto similar a lo que hoy conocemos como el Green Deal, en el que se fijan objetivos y medidas concretas para conseguir una reducción de las emisiones o incluso una transición a un sistema económico sin agentes contaminantes, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁴² (TFUE), y antes de este el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea⁴³ (TCE) mostraban compromiso con la sostenibilidad y preservación del medio ambiente. En el TFUE encontramos en el artículo 11 (6 del TCE) la siguiente mención al fomento del desarrollo sostenible:

⁴⁰ Agencias, *Sarkozy anuncia una ecotasa contra el cambio climático*. El Mundo. (2009), (Disponible en <https://www.elmundo.es/elmundo/2009/09/10/ciencia/1252580728.html>; última consulta 28/05/2022)

⁴¹ Id

⁴² Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOCE 12 Junio 1985)

⁴³ Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea (DOCE 25 de Marzo 1957)

“Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible.”⁴⁴

Dentro del título II del TFUE ya se deja patente la importancia de la protección al medio ambiente y al fomento de esta, pero hace especial mención al desarrollo sostenible. Lo que expresa este artículo es uno de los principios por los cuales funcionará la Unión Europea, estando omnipresente en las decisiones a tomar.

En el capítulo 3, artículo 114 del TFUE, se habla por primera vez de la armonización de normativas en relación con el medio ambiente. Adicionalmente en el artículo 114.3 del mismo texto legal se recoge:

3. La Comisión, en sus propuestas previstas en el apartado 1 referentes a la aproximación de las legislaciones en materia de salud, seguridad, protección del medio ambiente y protección de los consumidores, se basará en un nivel de protección elevado, teniendo en cuenta especialmente cualquier novedad basada en hechos científicos. En el marco de sus respectivas competencias, el Parlamento Europeo y el Consejo procurarán también alcanzar ese objetivo.⁴⁵

En este caso se contempla la elevada importancia que tiene la protección del medio ambiente, comparándola con materias como salud y seguridad. También es destacable la mención a nuevos hechos científicos, y a la actuación en base a estos. Los legisladores eran conocedores de la importancia de nuevos hallazgos científicos, a la vez de la necesidad de desarrollo tecnológico para poder proteger al medioambiente a la vez que poder garantizar los derechos fundamentales a los ciudadanos de la Unión Europea. En los siguientes artículos el legislador habla sobre la transposición de las directivas y prevé la posibilidad de que los Estados miembros dicten disposiciones adicionales. Estas deberán de ir acompañadas de una justificación razonable (previstas en el artículo 36 TFUE⁴⁶).

⁴⁴Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOCE 12 Junio 1985)

⁴⁵ Id

⁴⁶ *Las disposiciones de los artículos 34 y 35 no serán obstáculo para las prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas,*

Finalmente en el Título XX, artículo 191 del TFUE⁴⁷, se encuentran los objetivos previstos en dicho texto legal fijados por la Unión Europea en relación con la preservación del medio ambiente:

- *la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente,*
- *la protección de la salud de las personas,*
- *la utilización prudente y racional de los recursos naturales,*
- *el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente. y en particular a luchar contra el cambio climático.*

Este artículo se puede considerar el verdadero origen del Pacto Verde Europeo, el cual se crearía en torno a estos principios previamente establecidos en la Unión Europea.

3. UNIDAD EUROPEA

Uno de los mayores retos de la Unión Europea es la armonización fiscal, y no solo en lo que respecta a los tributos relacionados con el medioambiente. En un principio, antes de la creación de la Unión Europea, la Comunidad Económica Europea y anteriormente la CECA, tenían como objetivos traer estabilidad y cooperación a un continente que históricamente se había visto constantemente desequilibrado por conflictos de intereses y guerras.⁴⁸

Desde la época Romana, y más recientemente Carlo Magno, se había coqueteado con una idea (y a veces una realidad) de una Europa unificada. Sin embargo, no fue hasta la etapa renacentista donde se empieza a hablar de una 'identidad europea'. En 1950, fue el francés Robert Schuman,

protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, (DOCE 12 Junio 1985), art. 36

⁴⁷ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOCE 12 Junio 1985)

⁴⁸ Gobierno de la Rioja, *Origen e historia de la Unión Europea* (2016) (Disponible en [https://www.larioja.org/accion-exterior/es/rioja-union-europea/europe-direct-rioja/informate-europa/origen-historia-union-europea#:~:text=La%20UE%20tiene%20su%20origen,disminuirían%20las%20posibilidades%20de%20conflicto.](https://www.larioja.org/accion-exterior/es/rioja-union-europea/europe-direct-rioja/informate-europa/origen-historia-union-europea#:~:text=La%20UE%20tiene%20su%20origen,disminuirían%20las%20posibilidades%20de%20conflicto.;); última consulta 05/06/2022)

conocido cómo el padre de Europa, quien propuso vía la conocida ‘Declaración de Schuman’ la creación de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, firmada por los 6 países fundadores (Francia, Alemania Occidental, Bélgica, Luxemburgo, Países Bajos e Italia). El político francés tenía grandes ambiciones, y soñó con ver a una Europa que, tras una catástrofe como fue la segunda guerra mundial, por fin pudiera darse la mano y construir un futuro juntos. Sin embargo, durante su vida se encontró con fuertes resistencias políticas y jamás pudo ver una Europa integrada. Tras su muerte en 1963, muchas personas siguieron con el sueño de ver una Europa integrada, y tras las creaciones de otras organizaciones comunitarias y esfuerzos políticos, se llegó al Tratado de Maastricht en 1992. En este se adhirieron más Estados Miembros, además de crear la Unión Europea, junto con una establecida ruta hacía la integración de los países firmantes. Durante los años posteriores hasta el día de hoy, la Unión Europea ha visto progreso y resistencia en un gran número de frentes. Se han dado más tratados, cómo el de Amsterdam y el de Niza, en el que más países se fueron adhiriendo, y más competencias se fueron cediendo a la Unión Europea, pero ambiciosos proyectos, como el de la Constitución Europea del tratado de Lisboa de 2007 también fracasaron. A día de hoy, Europa se encuentra razonablemente integrada a muchos niveles, y el fiscal, siendo uno vital para la financiación de los estados y de la Unión Europea, es uno de los que menos integrados está.

En la actualidad, la Unión Europea se financia⁴⁹ a través de un porcentaje de la renta nacional bruta de cada estado miembro, los derechos de aduanas sobre importaciones a la UE (controlan políticas comerciales de los Estados Miembro), parte del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) a nivel comunitario (estando este también armonizado por la Unión Europea, en alrededor de un 20%, y, destacablemente, a partir de 2021 una contribución proporcional a la cantidad de residuo de plástico no reciclado en cada país, novedad en lo que respecta a un tributo medioambiental comunitarizado sin llegar a ser sobre las emisiones de carbono de forma directa. Finalmente, sumado todas estas fuentes de ingreso, también existen otras contribuciones, intereses de demora y multas impuestas por organismos de la Unión Europea.

⁴⁹ UE, *Ingresos*. (2022), (Disponible en https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/budget/revenue_es#:~:text=se%20financia%20principalmente%20a%20partir,deben%20ajustarse%20a%20los%20ingresos.; última consulta 08/06/2022)

Por lo tanto, en Europa la materia fiscal está parcialmente armonizada entre Estados Miembros, precisamente respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido⁵⁰, Hidrocarburos⁵¹, Tabaco⁵², Alcohol⁵³ y Consumo Eléctrico⁵⁴, todos impuestos indirectos. Por lo tanto se ve cómo la tendencia actual va en esa dirección, sin todavía existir una armonización fiscal unitaria. Es destacable que todos los impuestos armonizados, o parcialmente armonizados, son indirectos y sobre el consumo.

3.1. Armonización Fiscal Europea

En la actualidad, nos encontramos en una situación donde existe la imperiosa necesidad de continuar desarrollando políticas a favor del medioambiente y de armonizar la estrategia fiscal a nivel comunitario. En 2022, la realidad es que todavía vivimos en una Europa con políticas desiguales y segregadas respecto a las emisiones de CO2 y que 15 de los 27 estados miembros gastan más en subvenciones a combustibles fósiles que en actuaciones ecológicas. En España, tristemente, nos encontramos en la cola en cuanto a presión fiscal en el ámbito medioambiental respecta, en comparación con los demás estados miembros⁵⁵. Sin embargo, la solución no solo pasa por aumentar esta presión a nivel estatal y autonómico, sino sobre todo en implementar a nivel comunitario y supranacional una serie de medidas armonizadoras (apoyándose en el art 114 TFUE) para que los objetivos fijados sean únicos y que no exista la ‘competencia medioambiental’ dentro de la zona Euro, manteniendo así el mercado único europeo, prioridad absoluta de la organización comunitaria. Esto quiere decir que los Estados Miembros no puedan competir en cuanto a tener menores regulaciones o tasas impositivas sobre actividades contaminantes y perjudiciales al medioambiente para poder atraer mayor inversión desde el extranjero.

En cualquier caso, lo que sí se implementará en los próximos años es, tal y como pidió Sarkozy⁵⁶ hace más de una década, una tarifa a aquellas importaciones de productos que crean contaminación

⁵⁰ Directiva 2006/112/CE del Consejo (DOUE 11 de diciembre de 2006)

⁵¹ Directiva 92/81/CEE del Consejo (DOCE 31 de octubre de 1992)

⁵² Directiva 2011/64/UE del Consejo (DOUE 21 de junio de 2011)

⁵³ Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo (DOUE 5 de agosto 2020)

⁵⁴ Directiva 2003/96/CE del Consejo (DOUE 27 de octubre de 2003)

⁵⁵ Eurostat, *recaudación por impuestos ambientales sobre el PIB (environmental tax revenues)*, (2022) (Disponible en https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/env_ac_tax/default/table?lang=en; última consulta 09/06/2022)

⁵⁶ Agencias, *Sarkozy anuncia una ecotasa contra el cambio climático*. El Mundo. (2009), (Disponible en <https://www.elmundo.es/elmundo/2009/09/10/ciencia/1252580728.html>; última consulta 28/05/2022)

en su proceso de producción. El plan es introducir dicha tarifa en 2026, la cual afectará a importaciones de aluminio, cemento, electricidad, fertilizador y hierro. Esta medida proteccionista, implementada bajo el amparo de la idea de frenar el cambio climático, ha recibido alguna crítica, pero sobre todo elogios por parte de eurodiputados y políticos de estados miembro, por no solo ayuda a poner un precio acorde al impacto medioambiental que tienen los productos importados, sino también por ayudar a la industria Europea y por ser una política que, al menos en teoría, aportará también en la misión de frenar las tendencias inflacionistas dentro de los países de la Unión.

La Unión Europea no es ningún extraño a problemas de competencia fiscal entre los países, los cuales en situaciones han puesto en riesgo la integridad del mercado único interior europeo. Desde el planteamiento de la unión monetaria en el tratado de Maastricht (Tratado de la Unión Europea), donde en el Artículo B del Título I⁵⁷ hace mención al: *“establecimiento de una unión económica y monetaria que implicará, en su momento, una moneda única, conforme a las disposiciones del presente tratado”* se ha pretendido unificar políticas monetarias y la moneda en si, en lo que es otro paso más hacia la integración Europea. Sin embargo, desigualdades fiscales en países que usarían la misma moneda podría distorsionar la finalidad del mismo y acabar yendo contra los propios intereses de la Unión. Ya en el tratado de Roma⁵⁸ se preveía la necesidad de armonizar las legislaciones relativas a las políticas fiscales, especialmente aquellas que gravarán materias relacionadas con la producción y el consumo (cómo son, por ejemplo, los tributos medioambientales). En el Art. 113 del TFUE (93 del TCE), consta:

*“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.”*⁵⁹

⁵⁷ Tratado de la Unión Europea, (DOCE 7 de febrero 1992)

⁵⁸ Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, (DOCE 25 de Marzo 1957)

⁵⁹ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOCE 12 de Junio 1985)

De este artículo lo más importante es la necesidad de que la decisión sea tomada por unanimidad. Es decir, que todos los Estados miembros han de aceptar las disposiciones legales en cuestión, cosa que evidentemente no es frecuente, excepto en aquellas materias que no cabe debate. Sin embargo, frente a este requisito formal que parcialmente imposibilita una armonización fiscal material entre los Estados Miembros, existen sentencias que dan razón a aquellos agentes que denuncian contra desigualdades fiscales, a raíz de las cuales se ven vistos en una situación de desventaja frente a otros agentes en Europa, ya sea a la hora de producir o de vender. En 2005, Mark & Spencers, en el caso conocido como <<Caso Mark & Spencers>>⁶⁰ denunció a la hacienda Británica frente al Tribunal de Justicia Europeo por discriminaciones causadas por la fragmentación fiscal existente en Europa. El fondo de la cuestión trataba sobre cómo la Hacienda Británica había impedido la deducción de la multinacional Marks & Spencers por las pérdidas sufridas en sus filiales de los países Europeos de Alemania, Bélgica y Francia. La injusticia se daba porque la prohibición a deducirse estas pérdidas contrastaba con la posibilidad de deducirse las pérdidas que efectivamente había tenido en filiales residentes. Esto otorgaba una desventaja a aquella filial en un estado miembro que no fuera el nacional, por lo que atentaba, según la defensa, contra el artículo 49 del TFUE (43 del TCE) sobre el Derecho de Establecimiento, en el cual se establece que:

“...quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.”⁶¹

De forma análoga a una prohibición la defensa argumentaba que dicha desventaja fiscal atentaba contra el Derecho de Establecimiento, otorgando beneficios fiscales a aquellas filiales fijadas en territorio nacional frente a territorio Europeo.

Adicionalmente la defensa también presentaba el artículo 54 del TFUE (48 del TCE) como otro artículo infringido por la Hacienda Británica. Este artículo lee

⁶⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de Las Comunidades Europea, C-446/03, del 13 de diciembre de 2005 *sobre los impuestos sobre los beneficios de las sociedades (Caso Marks & Spencer)* (última consulta 05/05/2022)

⁶¹ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOCE 12 de Junio 1985)

“Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros.”⁶²

Lo que se reclama en este apartado es que ante la ley, el trato a personas jurídicas se equipara al trato a personas físicas, por lo que la Hacienda Británica, al permitir la deducción por pérdidas a las filiales nacionales y no a las de otros estados miembro, estaba discriminando según la nacionalidad, atentando contra uno de los principio fundamentales de la Unión Europea: el de la libertad e igualdad.⁶³

Finalmente el Tribunal de Justicia Europeo falló a favor del demandante, dando la razón a que dicho tratamiento fiscal desigual atentaba contra: 1. El derecho de Establecimiento fijado en el artículo 49 del TFUE, 2. El principio de igualdad y 3. El funcionamiento del mercado único interior.

Si bien la sentencia sentó precedente, la realidad sigue siendo dispar, ya que el artículo 113 del TFUE que destaca cómo requisito fundamental para la legislación relativa a políticas fiscales sigue estando en vigor.

3.2. Impuesto sobre el plástico no reciclado

Tal y como se ha mencionado antes, uno de los ingresos de la Unión Europea, novedoso por la materia que regula y su semi-integración a nivel comunitario es el Impuesto sobre el plástico no reciclado. Este impuesto se cobrará directamente a los Estados miembros por 0,80€ el kilo y se

⁶²Id

⁶³ Tratado de la Unión Europea, (DOCE 7 de febrero 1992)

estima que la UE generará unos ingresos de entre 6.000 y 8.000 millones de euros cada año.⁶⁴⁶⁵ Este impuesto no ha estado libre de polémica, ya que muchas autoridades del sector se han pronunciado contra esta. La industria europea del plástico, liderada por European Plastics Converters (EuPC) advierte que la implementación de este tributo no es la solución, ya que la solución según ellos se haya en invertir en infraestructura y desarrollo de reciclaje de residuos, y no en simplemente engrosar los presupuestos generales de la UE encareciendo no solo el plástico, sino también necesariamente el plástico reciclado, incentivando el uso de otros materiales que por razones económicas puede que tengan mayor impacto medioambiental. Recomienda el director gerente de esta asociación, Alexandre Dangis, que la implementación de un gravamen a el depósito de residuos de envases de plástico al vertedero sería una solución mucho más acertada.

Adicionalmente, cabe recordar que el impuesto se cobrará a los Estados Miembros de forma directa, por lo que estos, según sus políticas internas e intereses podrán elegir de qué manera transferir este impuesto a sus ciudadanos, pudiendo ser más o menos ventajoso no solo para el público sino para las grandes empresas y atentar contra la desvirtuación del mercado único europeo. Existen un número de países, como son Alemania, Luxemburgo y Austria que pagarán este tributo a la UE directamente de sus presupuestos generales, mientras que otros países, especialmente del sur de Europa (con un mayor déficit presupuestario) tendrán que delegar de forma total o parcial el impuesto al sector privado.

En España, por ejemplo, la nueva Ley 7/2022 sobre residuos y suelos contaminados para una economía circular grava a los envases de plástico de un solo uso. Este plástico será gravado cuando proceda de plástico no reciclado o esté fabricado o importado fuera del territorio nacional, siendo el importe, según el artículo 78 de la presente ley:

“...de 0,45€ cada kilogramo”⁶⁶ (frente a los 0,80€ que cobrará la UE a España)

⁶⁴Directiva UE 2018/851, del parlamento europeo (DOUE 30 de mayo 2018)

⁶⁵ Directiva UE 2019/904, del parlamento europeo (DOUE 5 de junio de 2019)

⁶⁶ Ley 7/2022 sobre los residuos y suelos contaminados para una economía circular. Art. 78. (BOE 8 de abril 2022)

Este impuesto constará en la memoria económica de los presupuestos generales cómo un ingreso de 723,9 millones de euros al año.

4. EL IMPUESTO SOBRE LAS EMISIONES DE CARBONO

4.1. Características

El impuesto sobre las emisiones de carbono, conocido internacionalmente como el carbon tax, es aquel que grava el consumo o actividad que deriva en emisión de gases con efecto invernadero. Por su naturaleza, es un impuesto indirecto, ya que grava el consumo, y no contiene la nota de progresividad, ya que se grava sobre el precio del producto sin atender a las características del acreedor. Para poder desglosar de manera más adecuada el impuesto, nos ceñiremos a describir el impuesto sobre las emisiones de carbono en Suecia, país pionero en esta práctica y además estado miembro, por lo que sus políticas medioambientales deberían ser más influyentes en Europa que aquellas que ocurren fuera de la Unión, haciendo lógica la asunción de que si se llega a desarrollar un impuesto sobre las emisiones de carbono en Europa tendrá una forma similar a este.

4.1.1. Hecho Impositivo

El hecho impositivo⁶⁷ es aquella acción o circunstancia susceptible de ser gravada. En el caso del carbón tax, para poder gravar las emisiones se apuntaba el consumo de carburantes fósiles con propósito de combustión o de producción de calor. Concretamente, se grava el consumo de gasolina, petróleo y carbón.

4.1.2. Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo es toda persona física o jurídica. Sin embargo, desde 2011 Suecia ha concedido una exención a las empresas que ya estuvieran sujetas a un RCDE- EU⁶⁸, con la justificación de

⁶⁷ Scharin, H. Wallstrom, J., *The Swedish CO2 tax- an overview* (2018)

⁶⁸ Larrea, M; Fernandez, J; Álvaro, J, *La fiscalidad sobre el carbono: Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia* (2019)

que ya estaban siendo penalizados por dicho mecanismo (problemas de doble imposición y desventaja competitiva en la UE podrían haber derivado de la no exención).

4.1.3. Sujeto Activo

El sujeto activo es la hacienda nacional, en este caso la hacienda Sueca.

4.1.4. Base imponible

La base imponible será el consumo, medido en litros generalmente en litros, pudiendo medirse en kilos o metros cuadrados cuando así proceda (con carbón y gas natural respectivamente).⁶⁹

4.1.5. Tipo de gravamen

En este caso, el tipo de gravamen dependería del contenido de carburante fósil, atendiendo a las emisiones producidas por litro.⁷⁰

4.2. Antecedentes

4.2.1. Implementación en otros países Europeos

En 1990, Finlandia fue el primer país del mundo en introducir un impuesto a las emisiones de carbono⁷¹. El impuesto fue totalmente innovador, incluso anterior a la conferencia de 1992 de Río⁷², donde la UN por primera vez propuso un sistema de cooperación internacional para hacer frente al cambio climático. Si bien el impuesto era pequeño (solo 1.12€ por cada tonelada de CO₂) comparado con el precio actual de 60€, era un paso atrevido en la dirección correcta. A está corriente rápida se unieron países como Suecia, Francia e Irlanda. Suecia, en especial, reguló

⁶⁹ Larrea, M; Fernandez, J; Álvaro, J, *La fiscalidad sobre el carbono: Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia* (2019) (p.12)

⁷⁰ Larrea, M; Fernandez, J; Álvaro, J, *La fiscalidad sobre el carbono: Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia* (2019) (p.12)

⁷¹ Nachmany, M., Fankhauser, S., Davudivá, J., Kingsmill, N., Landesman, T., Ropponogi, H., Schleifer, P., Setzer, J., Sharman, A., Stolle, C., Sundaresan, J., Townshend, T., *The 2015 Global Climate Legislation Study: A review for climate change legislation in 99 countries* (2015),

⁷² Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, (Río de Janeiro: Naciones Unidas, 16 de Junio 1992)

de manera más agresiva, con una “reforma fiscal verde”⁷³, que pese a dotar de reducciones a las industrias con mayor necesidad de emisión, gravó de manera efectiva 27€ por cada tonelada de CO2 emitida en 1991. Si bien es cierto que se compensó reduciendo otros impuestos, cómo el IRPF y sociedades, la fiscalidad sobre las emisiones en Suecia solo fue en aumento. Los ingresos generados por estos tributos se reciclaron de forma parcial, ya que se devolvía de forma indirecta precisamente por este recorte en el resto de impuestos, viéndose perjudicado aquel que contamina más que la media y viceversa. Los efectos fueron positivos ya que se vio una gran reducción en las emisiones, destacablemente en el sector de transporte y de edificios residenciales debido a la rápida sustitución de alternativas contaminantes por otras que consumían menos carburante o usaban alternativas directamente.

Irlanda⁷⁴ es otro país que ha implementado su propio carbón tax. Las razones fueron diferentes, siendo el propósito principal la corrección del déficit, por lo que no se vio correspondido con una reducción de otros impuestos. Destaca de Irlanda la imposición en relación a aquellos sectores no regulados por los RCDE-UE por ser uno de los pioneros en imponer una tasa de CO2 a falta de un sistema de derechos de emisiones de manera expresa. Este impuesto sobre las emisiones se implementó en 2009, con una implementación gradual durante los primeros 3 años de su vigencia. En el caso de Irlanda, al contrario que el de Suecia, solo se puede considerar un éxito parcial, porque pese a no tener una gran resistencia por parte de la sociedad y haber conseguido recaudar 2.000€ millones entre los años 2009 y 2018, no llegó a conseguir bajar las emisiones en Irlanda de manera efectiva, por lo que se prevé mayores subidas de tipos (hasta 80€ la tonelada emitida de CO2).

Finalmente en Francia es donde más recientemente se ha incorporado un impuesto sobre las emisiones de carbono, pese a ya tener un sistema complejo de tributos medioambientales que, en 2016, llegó a generar 50.000€ millones para las arcas públicas. El primer intento de carbon tax en Francia fue en 2010, donde en la Ley de Presupuestos se preveía un impuesto sobre las emisiones de carbono a 17€ la toneladas, el cual fue posteriormente invalidado por su tribunal constitucional. No fue hasta 2012 cuando se declaró el nuevo impuesto llamado contribución

⁷³ Larrea, M; Fernandez, J; Álvaro, J, *La fiscalidad sobre el carbono: Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia* (2019)

⁷⁴ Solid Fuel Carbon Tax (SFCT), *Irish Tax and Customs* (2022)

clima-energía (CCE) el cual gravaría las emisiones pero de una manera peculiar. Este impuesto iría desligado de los precios de los productos energéticos existentes (no funcionaría necesariamente como un impuesto sobre el valor añadido). Aun desligado del precio, se diseñó, dentro de la Ley de transición ecológica de 2015⁷⁵ un aumento del tipo impositivo desde los 14,5 euros por tonelada de carbono en 2015 hasta los 100 euros en 2030, vía un aumento lineal.

4.2.2. Impuesto sobre las emisiones de Carbono en España

En España, en virtud del artículo 133.2 de la Constitución Española, se permite a las Comunidades Autónomas “*establecer y exigir sus propios tributos*”⁷⁶ siempre que sean acorde a la Constitución y a las Leyes estatales. En la misma dirección, el artículo 157.1 de la Constitución Española dice que fuente de financiación de las comunidades autónomas serán, entre otros, los “*Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.*”⁷⁷ Importante tener en cuenta la remisión del 157.3 de la Constitución Española a la Ley Orgánica 8/1980⁷⁸, para la posible resolución de conflictos que pudiera surgir. Finalmente, en la CE, se establece en el artículo 148.1.9º: “*Las comunidades autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias... La gestión en materia de protección del medioambiente*” De forma explícita previendo la posibilidad de la cesión total o parcial de dicha competencia.

Cataluña es una comunidad autónoma que ha creado numerosos impuestos en relación con la emisión de carbono, entre los cuales se encuentran los impuestos de emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera, sobre emisión de gases y partículas a la atmósfera, y sobre emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera, todos regulados en la Ley 12/2014⁷⁹. Por el carácter extrafiscal de la regulación del medio ambiente, dado que persigue un propósito más allá del puramente económico, vía un número de traspaso de competencias se considera cedida la

⁷⁵ Rocamora, A. *The Rise of Carbon Taxation in France: From environmental protection to low-carbon transition.* (2017)

⁷⁶ Constitución Española, (BOE 29 de diciembre de 1978)

⁷⁷ Id

⁷⁸ Ley Orgánica 8/1980, *sobre la financiación de las comunidades autónomas* (BOE 1 de octubre de 1980)

⁷⁹ Ley 12/2014, *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* (BOE 20 de noviembre de 2014)

competencia de crear impuestos a Cataluña en esta materia para su territorio. Los Reales decretos 2496/1983⁸⁰ y 2231/1998⁸¹ traspasaron ambas funciones relacionadas con el medio ambiente. Si bien en el momento del traspaso no se le daba importancia a las medidas que se pudieran tomar en relación al medio ambiente y consideraban que su gestión sería mejor llevada a cabo en una manera descentralizada, la postura del parlamento a día de hoy es diferente, incluso interponiendo recurso de inconstitucionalidad ante uno de los tributos sobre las emisiones creados por Cataluña. En la Sentencia 125/2021⁸², un número de diputados del PP presentó un recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. El tributo en cuestión era el impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos, presente en el artículo 5 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020⁸³. Este artículo modificaba la Ley 5/2017⁸⁴ en relación al impuesto sobre las estancias en establecimientos, afectando entre otros a las medidas fiscales sobre las emisiones de dióxido de carbono generadas por y sobre los establecimientos turísticos, en particular ampliando el hecho imponible a cruceros, permitiendo además al Ayuntamiento de Barcelona establecer un recargo sobre las tarifas de este impuesto. La postura del denunciante se mantuvo en que se rompía uno de los límites de la potestad tributaria de las comunidades autónomas: la predominancia de los impuestos estatales y la doble imposición, ya que previamente existía una tasa estatal del buque. Esta doble imposición, según el demandante, restringía además la libre circulación de personas y servicios en territorio español y atentaba contra la unidad de mercado.

Finalmente, el Tribunal falló a favor del demandado, desestimando los argumentos del demandante y además afirmando la constitucionalidad del recargo sobre los propios impuestos y también de la diferente naturaleza tributaria del impuesto estatal y autonómico en cuestión. Con esta sentencia y la actitud generalizada del poder judicial sobre el respeto a las competencias de las comunidades autónomas, vemos la difícil situación en relación a la posibilidad de la creación

⁸⁰ Real Decreto 2496/1983, (BOE 26 de noviembre de 1983)

⁸¹ Real Decreto 2231/1998 (BOE 6 de noviembre de 1998)

⁸² Sentencia del Tribunal Constitucional 125/2021, 3 de Junio de 2021

⁸³ Ley 5/2020, *de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente* (BOE 2 de junio de 2020)

⁸⁴ Ley 5/2017 *de medidas fiscales administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimiento comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono* (BOE 27 de junio de 2017)

de no solo a nivel Europeo un impuesto sobre las emisiones armonizado, sino también de la dificultad de su existencia a un simple nivel nacional entre las comunidades autónomas.

Sin embargo, esta falta de coordinación central no ha hecho que falten propuestas. Andoni Montes en su trabajo académico *Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España*, muestra al público la posibilidad de un sistema fiscal sobre las emisiones de carbono coherente con la situación social de España y también con las expectativas comunitarias.⁸⁵ El análisis llevado a cabo se apoya en un número de factores para justificar la imposición del tributo: Reasignación correcta del tributo cómo manera de incentivar la transición y la responsabilidad medioambiental cómo principio rector, el respeto y cumplimiento por parte del estado al art. 45 de la constitución Español: *“todos tienen derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo,”*⁸⁶ siendo la administración principal obligada a su mantenimiento, la reforma cómo enmienda a la limitada eficacia de instrumentos tradicionales para conservar el medio ambiente y reducir emisiones, por razones de opinión pública, y finalmente por la oportunidad de aumentar ingresos públicas junto con la obligación de aumentar más el gasto de la protección del medio ambiente.

El autor, una vez justificada la imposición del tributo, argumenta a favor de un carbon tax comunitario o incluso mundial, debido a las repercusiones globales del calentamiento global. Sin embargo ante una falta de actuación de los organismos supranacionales, propone un impuesto que grave las actividades que produzcan emisiones de carbono, siendo el sujeto pasivo las personas físicas con un nivel de renta elevado y personas jurídicas que superen los 2 millones de facturación (solo el 3,3% en 2018), siendo la base imponible la creación de emisiones de carbono generado por el carburante consumido (siendo los más contaminante por lo tanto más gravados). No se especifica tipos de gravámenes pero si se hace referencia a la necesidad de elaboración de una tabla, tal y cómo tiene elaborada Suecia⁸⁷. Esto tendría unas consecuencias medioambientales y económicas notables. Tal y cómo hemos visto en casos anteriores (Suecia, Irlanda y Francia) la creación de un tributo medioambiental coherente y bien utilizado disminuye

⁸⁵ Montes, A, *Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España*. (2019) (pp 36 y ss)

⁸⁶ Constitución Española, (BOE 29 de diciembre de 1978)

⁸⁷ Larrea, M; Fernandez, J; Álvaro, J, *La fiscalidad sobre el carbono: Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia* (2019) (p.12)

las emisiones al igual que aumenta la recaudación estatal, incentivando al ciudadano a optar por alternativas más responsables con el medio ambiente en su día a día.

4.3. Compatibilidad Jurídica

4.3.1. Carbon Tax y ETS

El hecho de la coexistencia en un sistema fiscal de mecanismos como un carbon tax y los ETS (RCDE) podrían, en teoría, llevar a una situación de doble imposición material. El fin extrafiscal de reducción de emisiones de ambas medidas hace que, en los países donde se ha introducido uno, se haya terminado por reducir o eximir el otro. Los ejemplos más presentes que tenemos son en Suecia, por ejemplo, donde en 2011 se eximió del carbon tax a aquellos sectores sujetos a RCDE-UE⁸⁸, o en Irlanda, famosa por introducir el impuesto en cuestión con los sectores regulados por RCDE-UE ya exentos.⁸⁹

Sin embargo, existe quien defiende la posible sinergia entre ambos mecanismos.⁹⁰ Fuster argumenta en su trabajo: La tasa del carbono: Una perspectiva Europea, la posibilidad de un sistema en el que estos dos mecanismos convivan, siempre y cuando existan maneras de compensarlos. En caso de no existir este sistema de compensación la finalidad de reducción de emisiones se desvirtúa, convirtiéndose en tan solo otra carga fiscal. Mediante los métodos de compensación propuestos, se podría alcanzar un sistema coherente de acceso al carbono de forma dual, con la intención de hacer que cualquiera de estas dos maneras de acceder al uso de carbono suponga un mayor coste para los sujetos que la inversión en el medio largo plazo en tecnología y sistemas de producción sostenibles. El planteamiento entonces cambia desde la desincentivación de emisión de carbono al incentivo de innovación hacia un futuro sostenible. Con especial mención en la Directiva 2009/28/CE⁹¹, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, se plantea el potencial importantísimo papel a desempeñar por

⁸⁸ Larrea, M; Fernandez, J; Álvaro, J, *La fiscalidad sobre el carbono: Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia* (2019) (p.10)

⁸⁹ Larrea, M; Fernandez, J; Álvaro, J, *La fiscalidad sobre el carbono: Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia* (2019) (p.15)

⁹⁰ Fuster, C., *La tasa del carbono: Una perspectiva europea* (2011) (pp 34 y ss)

⁹¹ Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y consejo (DOUE 5 de junio 2009)

el carbon tax y los beneficios procedentes de los RCDE-EU de cara a la investigación y desarrollo.

4.3.2 Efectos Dumping del Carbon Tax

El mecanismo fundamental para evitar que tras la creación de un impuesto sobre el carbono armonizado exista una fuga de productores y un dumping de carbono en el exterior es la ya existente medida, el Mecanismo de Ajuste en Frontera por carbono. Desglosada con mayor detalle y rigor jurídico en el apartado 5.4.4 del presente capítulo, el funcionamiento del mecanismo de ajuste en frontera por carbono hace que las importaciones de países donde no exista en su totalidad o que exista pero de una aplicación más laxa tendrá que compensar esa emisión presumida por procedencia debido a haberse fabricado fuera vía un arancel a la importación. De esta manera se desvirtúa de manera automática cualquier dumping de carbono en el extranjero y además se incentiva a la creación de regulaciones similares fuera de Europa, protegiendo la industria local.

5. GREEN DEAL EUROPEO

El Green deal europeo lo deja claro: ‘queremos ser el primer continente en alcanzar la neutralidad de emisiones.’⁹²Vía esta inversión masiva en Europa, se pretende alcanzar una reducción de un 55% de las emisiones para el año 2030 y alcanzar la neutralidad de emisiones, es decir, no emitir carbono sin que este se vea directamente compensado para el año 2050. El proyecto, adoptado mediante un número de propuestas, busca una adaptación energética, de transporte y fiscal para poder posicionar Europa en una situación idílica para alcanzar los objetivos previamente establecidos. El Green deal se financiará con un tercio de los 1.8 billones de euros del *NextGenerationEU Recovery* plan. El objetivo absoluto establecido por la organización supranacional está compuesto por metas tangibles, cómo son aspirar a aire y agua limpia, tierra saludable, biodiversidad, edificios energéticamente eficientes, comida sana, responsable y saludable, énfasis en el transporte público, industria limpia y tecnológicamente innovadora, productos más duraderos, reciclables y reusados, y finalmente la creación de empleo ecológicamente amigable y enseñanza de las habilidades y destrezas necesarias para afrontar la

⁹² Comisión Europea, *A European Green Deal*, (2022), (Disponible en https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en; última consulta 05/05/2022)

transición. La concreción del Pacto Verde se realizará a través de un número de iniciativas llevadas a cabo por la UE, que por ser numerosas, veremos de forma más extensa las que tengan mayor componente fiscal.

5.1. Fondo de Transición Justa

Tal y como especifica la web de la Unión Europea⁹³, el Pacto Verde Europeo se compone fundamentalmente de iniciativas que se presentarán a la comisión de forma progresiva durante los años venideros con tal de cumplir con los objetivos fijados para la reducción de emisiones de 2030 y la neutralidad de 2050.

La primera iniciativa está relacionada con la transición justa y socialmente responsable materializada en el **Fondo de Transición Justa**⁹⁴, creado por la Unión con el objetivo de prestar apoyo a aquellos territorios con mayores retos socioeconómicos derivados de la transición, apoyando principalmente la conectividad digital, la reducción de emisiones, la regeneración de zonas industriales, la asistencia técnica, el reciclaje laboral y las tecnologías energéticas limpias. Tomando en consideración la desproporción de aquellos inevitablemente perjudicados por la transición, la creación de un fondo estructural es fundamental para combatir la desigualdad durante este proceso. El fondo estructural en cuestión se crea en virtud del artículo 175 del TFUE⁹⁵, el cual versa sobre los fondos estructurales y su finalidad de conseguir los objetivos de la Unión Europea actuando según sus principios rectores. El fondo cuenta con un presupuesto de 17500 millones de euros para su funcionamiento previsto entre los años 2021 y 2027.

5.2. Ley del Clima

⁹³Comisión Europea, *El Pacto Verde Europeo: Preguntas y respuestas*, (2019) (Disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/qanda_19_6690; última consulta 15/05/2022)

⁹⁴Parlamento Europeo, *Fondo de Transición Justa*, (2022) (Disponible en https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_3.1.10.pdf; última consulta 17/05/2022)

⁹⁵ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOCE 12 de junio 1985)

La segunda iniciativa es dar fuerza jurídica a la llamada **Ley del Clima**⁹⁶ (Reglamento UE 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de junio de 2021), aprobada el 14 de julio de 2021 que establece un camino de no retorno hacía la neutralidad 2050. La nueva Ley del Clima toma el relevo al llamado Acuerdo de París⁹⁷, el cual marcaba como objetivo la limitación del cambio climático a mantenerse por debajo de 2 grados celsius y fijar el inevitable calentamiento a un cambio máximo de 1,5 grados celsius, además del compromiso de tomar acción por los 190 países que atendieron la conferencia. A falta de competencia directa sobre la política fiscal, la UE establecerá en el documento legal un número de objetivos, recomendaciones y regulaciones, al igual que los objetivos finales e intermedios, con la obligación de una revisión cada 5 años del progreso realizado y de las medidas implementadas por los Estados Miembros, los cuales podrán ser sancionados en caso de no presentar coherencia en sus políticas respecto a los objetivos fijados. Esta legislación, transpuesta en España cómo la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética⁹⁸, no implementa ninguna reforma fiscal medioambiental de manera directa pero si las prevé.

En el artículo 28.3.c) sobre Convenios de Transiciones justas: *“Los convenios de transición justa incluirán... Medidas fiscales...”*⁹⁹. En este artículo se prevé la venidera creación de convenios relacionados con la transición a un sistema sostenible, y estos, según el texto legal, traerán entre otras cosas medidas fiscales.

Disposición adicional séptima. Fiscalidad verde: *“En el plazo de seis meses desde la aprobación de esta ley, el Gobierno constituirá un grupo de personas expertas para evaluar una reforma fiscal que valorará la fiscalidad verde. En todo caso, las modificaciones que se introduzcan en este ámbito irán acompañadas con la situación económica.”*¹⁰⁰ Sin especificación de medidas fiscales, se prevé una vez más la implementación de la fiscalidad verde dentro de los ordenamientos de los países contratantes.

⁹⁶ Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo (DOUE 9 de julio 2021)

⁹⁷ Comisión Europea, *Acuerdo de París*, (2019) (Disponible en https://ec.europa.eu/clima/eu-action/international-action-climate-change/climate-negotiations/paris-agreement_es; última consulta 18/05/2022)

⁹⁸ Ley 7/2021, de cambio climático y transición energética. (BOE 21 de mayo 2021)

⁹⁹ Id

¹⁰⁰ Id

5.3. Otras Iniciativas del Green Deal

En tercer lugar, comunicación por parte de la comisión sobre lo que debe de hacer la UE para no solo proteger sino también promover la biodiversidad en nuestros ecosistemas en relación con la Conferencia Internacional de las Naciones Unidas celebrada en Kunming (China) en noviembre de 2020.¹⁰¹ Dicha conferencia se promovió con el objetivo de luchar a favor de la conservación de la biodiversidad y su importancia en relación con la nutrición, seguridad alimentaria y medios de vida de las personas, fruto de la biodiversidad, con especial mención a aquellos más afectados por la falta de esta.

En cuarto lugar, se promoverá un Plan de Acción con el objetivo de transformar la economía en circular y sostenible, acompañando también a la nueva estrategia de política industrial. Esto convivirá con el análisis a realizar para numerosas iniciativas que de forma progresiva, serán implementadas en los principales sectores de la Unión Europea durante la vigencia del Green Deal, transformando el modo de operar de toda la economía del continente.

En quinto lugar, se revisará y ajustará el Régimen de Comercio de Derechos de Emisiones para ajustar su regulación a los objetivos más actualizados, al igual que para incluir sectores actualmente no regulados por los ETS cómo son los de transporte por carretera, buques, y otros.

En sexto lugar, se implementará una estrategia favorable para uno de los sectores más importantes de la economía pero que más contaminan en la actualidad: el transporte. En este respecto no solo se presentarán acciones para reducir las emisiones, sino que se investigará y favorecerá combustibles con menos huella de carbono, y se invertirá en infraestructura para garantizar movilidad más limpia, como son los vehículos eléctricos y el transporte ferroviario.

¹⁰¹ Naciones Unidas, *Conferencia de las Naciones Unidas sobre la Diversidad Biológica UN Biodiversity*. (2021) (Disponible en Conferencia <https://www.un.org/es/food-systems-summit-2021-es/conferencia-de-las-naciones-unidas-sobre-la-diversidad-biológica-un>; última consulta 20/05/2022)

Finalmente, en séptimo y último lugar de las iniciativas actualmente establecidas en el Pacto Verde, se prevé materializar estrategias frente a sustancias químicas, a la contaminación de agua y aire, y también se llevará a cabo la Estrategia ‘De la granja a la mesa’¹⁰². Este plan prevé revolucionar el ya avanzado sistema de seguridad alimentaria en la Unión Europea, garantizando que el sistema de la UE estará provisto de alimentos frescos y seguros para todos los ciudadanos. Y no solo esto, ya que según el informe del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (GIECC), el sector alimentario es responsable de un tercio de las emisiones de gases de efecto invernadero, por lo que se necesita revolucionar el modus operandi y la logística de este. De esta manera, de la granja a la mesa se fija tres objetivos: la reducción de huella dejada por el sistema alimentario de la UE, reforzar la resiliencia del sector en tiempos de crisis, evidenciado por la pandemia, y finalmente poder seguir garantizando a todo ciudadano la disponibilidad de alimentación asequible y saludable.

5.4. Objetivo 55

Fit for 55¹⁰³, conocido como Objetivo 55 en español es el paquete legislativo aprobado por el parlamento de la Unión Europea el 14 de Julio de 2021¹⁰⁴. Fit for 55 hace alusión a la primera etapa de la transición ecológica en la Unión: La reducción en un 55% de las emisiones de Carbono en 2030 respecto del año 2005. El objetivo de esta legislación es dar existencia jurídica a todas las intenciones de la Unión para cumplir con los objetivos establecidos en el Pacto Verde Europeo. Las medidas incluidas en el paquete son: Régimen de comercio de derechos de emisión de la UE, Objetivos de reducción de emisiones de los Estados miembros, Emisiones y absorciones resultantes del uso de la tierra, el cambio de uso de la tierra y la silvicultura, Energía renovable, Eficiencia energética, Infraestructura para los combustibles alternativos, Normas en materia de emisiones de CO2 de turismos y furgonetas, Fiscalidad de la energía, Mecanismo de ajuste en frontera por carbono, Combustibles de aviación sostenibles, Combustibles más ecológicos en el

¹⁰² Consejo de la Unión Europea, *De la Granja a la mesa*, (2020) (Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policias/from-farm-to-fork/>; última consulta 25/05/2022)

¹⁰³ Consejo de la Unión Europea, *El plan de la UE para la transición ecológica*, (2022) (Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policias/green-deal/fit-for-55-the-eu-plan-for-a-green-transition/>; última consulta 05/06/2022)

¹⁰⁴ Consejo de la Unión Europea, *Cronología- Pacto Verde Europeo y Objetivo 55*, (2022) (Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policias/green-deal/timeline-european-green-deal-and-fit-for-55/>; última consulta 06/06/2022)

transporte marítimo, y por último, el Fondo social para el Clima. Exploraremos tan solo aquellas con relación más estrecha desde un punto de vista fiscal.

5.4.1. Revisión de ETS y comienzo de la fase cuatro

El primer punto hace referencia a una reforma prevista en los Sistemas de Comercio de Emisiones (Emission Trading Schemes), para poder alinearlos con los objetivos detallados en el Green Deal. Si bien en un principio se seguirán asignando derechos de manera gratuita (en contracorriente con algunas posturas pidiendo cobrar todo derecho de emisión), se expandirán los sectores a los que se apliquen y se fijará una ruta por la que se reducirán los derechos de emisión disponibles, resultando en una reducción global en los sectores regulados de un 61% en 2030 con respecto a las emisiones en 2005.

Fundamentalmente, la reforma prevé la inclusión del transporte marítimo, edificación inmobiliaria y transporte por carretera como sectores regulados por los ETS y la eliminación gradual de la asignación gratuita de los derechos en los sectores regulados en la actualidad. En los dos últimos sectores mencionados no se pretenden resultados tan drásticos, esperándose una reducción del 43% de reducción de emisiones frente al 61% esperado en el resto de sectores ya regulados.

Una de las novedades que trae el paquete legislativo Objetivo 55 es el comienzo de la fase cuatro de los EU ETS, que durará desde 2021 a 2030. En esta fase, la cantidad de emisiones permitida por derecho se reducirá en un 2.2% anual, frente al 1,74% de reducción en la fase tres.



Figura 3¹⁰⁵

Este incremento en la reducción anual, junto a la expansión de industrias que caen bajo la regulación del EU ETS y el anuncio de la novedosa Tarifa de Ajuste en Frontera, que veremos más adelante, han hecho que los precios se dispararan, precisamente desde 2021, donde desde entonces hasta hoy han más que duplicado, tal y cómo podemos ver en Figura 1.

5.4.2. Inversión en Infraestructura

Cómo política fiscal de inversión, financiado vía gasto público, otro de los puntos relevantes en el paquete legislativo es la construcción de infraestructura para apoyar la transición y promocionar el uso de combustibles alternativos. La aceleración de la implantación de infraestructura para poder

¹⁰⁵ Trading Economics, *EU Carbon Permits* (2022) (Disponible en <https://tradingeconomics.com/commodity/carbon>; última consulta 08/06/2022)

recargar y repostar vehículos con combustibles no contaminantes, como son los vehículos eléctricos de carretera, además de apoyar la investigación y desarrollo de motores y puntos de suministro energético alternativos en la industria marítima y de aviación son los mayores propósitos de este punto del Fit for 55.

5.4.3. Fiscalidad de la energía

En este punto, la UE tiene una triple acometida. En primer lugar, busca que los Estados Miembros armonicen sus políticas de fiscalización de los productos energéticos y electricidad acorde a los objetivos comunitarios, busca la reestructuración de los tipos impositivos según el grado de contaminación de la fuente energética, todo esto teniendo en consideración el no entorpecimiento de la generación de ingresos por parte de los estados. En la actualidad se encuentra vigente la Directiva 2003/96/CE¹⁰⁶ del Consejo (DOUE 27 de octubre de 2003), por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energético y de la electricidad. En esta directiva se armonizan ciertos impuestos especiales relacionados con la energía (gasolina, queroseno, gas natural, electricidad...), más concretamente los dispuestos en el Anexo I, estableciendo tasas impositivas mínimas. Sin embargo, en la directiva se prevén numerosas razones de excepción y justificaciones para que los Estados Miembros puedan tomar decisiones fiscales considerablemente flexibles, por lo que no ha tenido tanto efecto cómo se podría pensar en un principio.

5.4.4 Mecanismo de ajuste en frontera por carbono

En línea con el arancel mencionado en la sección ‘Armonización Fiscal Europea’, en el cual se gravan las importaciones desde fuera de Europa de aluminio, cemento, electricidad, fertilizador y hierro por ser contaminantes en su producción, la Unión pretende incluir un mecanismo de ajuste en frontera para todo tipo de importaciones para proteger e incentivar un modus operandi de las industrias de países importadores que sea responsables con el medioambiente, tal y cómo van a ser las diferentes industrias europeas, las cuales por legislación tendrán que serlo.

¹⁰⁶ Directiva 2003/96/CE del Consejo (DOUE 27 de octubre de 2003)

En este punto, inspirado por diversas Iniciativas Ciudadanas (como veremos posteriormente), se sirven diferentes propósitos. Si bien de forma evidente la Unión Europea no tiene control sobre la legislación medioambiental en países fuera de la misma, si tiene una fuerte voz e influencia sobre estas por la situación político-económica que mantiene. La Unión, teniendo competencia exclusiva sobre el comercio exterior y siendo la única con capacidad de implementar políticas proteccionistas o de libre comercio en la EuroZona utilizará, vía este mecanismo, su fuerza de negociación para, no solo proteger la industria Europea, sino también para incentivar políticas medioambientalmente responsables en el exterior, ya que las importaciones provenientes de países sin medidas medioambientales o con escasez de estas, se verán directamente penalizadas, variando variando la magnitud del arancel a imponer según el grado de contaminación permitido en el país de producción.

En relación a este mecanismo, habría que ver cómo se relaciona con la normativa establecida por la OMC (Organización Mundial de Comercio). La principal consideración sería analizar si el nuevo mecanismo de ajuste en frontera por carbono cabe dentro de las excepciones generales del art XX del GATT (The General Agreement on Tariffs and Trade), documento legal de la OMC, del cual la Unión Europea es parte contratante. El art XX lee:

“A condición de que dichas medidas no se apliquen de manera que constituyan un medio de discriminación arbitraria o injustificable discriminación entre países en los que prevalezcan las mismas condiciones, o una restricción encubierta del comercio internacional, ninguna de las disposiciones del Acuerdo se interpretará en el sentido de impedir la adopción o la aplicación por cualquier parte contratante de medidas...”¹⁰⁷

El artículo continúa listando justificaciones por las cuales se consideran lícitas la imposición de políticas proteccionistas. Del segmento es importante destacar las notas de discriminación arbitraria e injustificable que marcan estas medidas como ilegales según el presente acuerdo, ninguna de las cuales es descriptora del mecanismo de ajuste en frontera por carbono propuesto por la Unión Europea. Dentro de las razones justificables se encuentra:

¹⁰⁷ World Trade Center (WTO), *The General Agreement on Tariffs and Trade* (1986). Art. XX.

“(b) Necesaria para la protección de la salud o de la vida humana, de la fauna o de la flora”¹⁰⁸

La crisis medioambiental y la justificación¹⁰⁹ de dicha política comercial es justificable y necesaria para la consecución de los objetivos 2030 y 2050 fijados en el Green Deal es, por lo tanto, totalmente justificable bajo el amparo del Artículo XXb de GATT de la OMC

5.4.5. Combustible de la aviación y marítimo

En último lugar, el paquete Objetivo 55 busca dar un giro radical a la manera que funcionan las industrias marítimas y de aviación. En primer lugar, la industria naviera marítima, pese a ciertos progresos en los últimos años, sigue de forma casi exclusiva utilizando combustibles fósiles lo cual hace que sea una de las industrias más contaminantes a nivel global. En concreto, la industria naviera, a base de la quema de petróleo o diesel en sus barcos (tanto de carga como de pasajeros) contribuye al 1,7%¹¹⁰ de las emisiones de gases con efecto invernadero a nivel global. A esto habría que sumarle los desastres naturales ocasionalmente causados por accidentes, en los cuales se dan derrames que contaminan gravemente el ecosistema marino. En segundo lugar, la industria de aviación contribuye a 1,9% de las emisiones de gas invernadero de todo el mundo, siendo en su mayoría (81%) causado por el transporte de pasajeros.¹¹¹ En la actualidad, la fiscalidad de los carburantes tanto de aviones como de barcos mercantiles se encuentra a diferente escala que la del uso cotidiano de los ciudadanos, siendo generalmente el beneficiario de esta excepción fiscal aquellas personas de mayor poder adquisitivo y las grandes empresas de logística. La reforma de la aviación también favorece el uso de los electro combustibles y biocombustibles avanzados, alternativas más sostenibles que las usadas a día de hoy (queroseno generalmente), que sin embargo tan solo representa el 0,05%¹¹² del consumo total en la industria.

¹⁰⁸Id

¹⁰⁹ Fernández, X. *La propuesta de la Unión Europea relativa aun impuesto sobre el carbono en frontera y su compatibilidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio* (2020)

¹¹⁰ Ritchie H, Roser, M, *Emissions by sector*, (2022) Our World in Data

¹¹¹ Id

¹¹² Consejo de la Unión Europea, *Paquete de medidas Objetivo 55: el Consejo adopta su posición sobre tres textos relativos al sector de los transportes*, (2022) (Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2022/06/02/fit-for-55-package-council-adopts-its-position-on-three-texts-relating-to-the-transport-sector/>; última consulta 05/06/2022)

Esta regulación de la aviación está, en gran parte, inspirada por la iniciativa ciudadana Fairrose, la cual desglosamos con más detalle más adelante.

Ambas industrias han sido tradicionalmente muy beneficiadas a nivel fiscal. En Europa, La Directiva 2006/112/CE¹¹³ del Consejo permitió que el transporte de pasajeros se pudiera beneficiar por la activación de la “cláusula standstill”, utilizada por todos los Estados Miembros, de una exención del pago de impuestos indirectos para el transporte internacional, bien sea por vía marítima o aérea. Esto ha resultado en una enorme ventaja competitiva para estos medios de transporte frente a otros, especialmente frente al ferroviario.¹¹⁴ El razonamiento del legislador a la hora de promover la directiva era incentivar el transporte internacional, y en concreto el mercado interior europeo, sin embargo a día de hoy, con alternativas razonablemente similares, el mantenimiento de esta ayuda fiscal se podría interpretar cómo una subvención a la contaminación, debido a la naturaleza especialmente contaminante de estos dos medios de transporte en relación con los otros medios disponibles.

6. INICIATIVAS CIUDADANAS EUROPEAS

La iniciativa ciudadana es una herramienta para que el público, cumpliendo unos requisitos mínimos, pueda elevar una petición legislativa a los órganos legislativos europeos.¹¹⁵ Estos requisitos son: recoger al menos un millón de firmas válidas y tener entre los firmantes la representación de al menos 7 Estados Miembro diferentes. Esta figura que, en teoría, da voz al público y da vía a una actualización social al sistema normativo comunitario no ha tenido una existencia pacífica debido al amplio número de críticas.¹¹⁶ La mayoría de estas emanaba del hecho de que para que prosperase, se necesita un millón de firmas, un número extraordinariamente grande y que, como veremos más adelante, ha causado que la gran mayoría de iniciativas ciudadanas no

¹¹³ Directiva 2006/112/CE del Consejo Europeo (DOUE 11 de diciembre de 2006)

¹¹⁴ Gil, A. *Nuevos aires para la aviación: transición hacia una fiscalidad más verde*. (2020) Tributación Estudios.

¹¹⁵ Comisión Europea, *Iniciativa Ciudadana Europea*, (2022), (Disponible en https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/get-involved/european-citizens-initiative_es; última consulta 06/06/2022)

¹¹⁶ Moreno, C, *La Iniciativa Ciudadana Europea: funcionamiento, repercusión y difusión en los medios de comunicación en España*, (2015)

hayan podido prosperar, y es que pese a las cientos de iniciativas que se inician cada año, se registran un 68% pero tan solo prosperan una de cada diez¹¹⁷. En relación a las iniciativas ciudadanas con la fiscalidad de la emisión de carbono, destacamos las siguientes: Fairose, Hey EU Tax CO2 y La Solución Rápida, Equitativa y Efectiva al Cambio Climático.

6.1. Fairose

La iniciativa ciudadana europea Fairose¹¹⁸, también conocida como Poner fin a la exención fiscal del combustible de aviación en Europa, tiene una gran historia inspiradora detrás. Aun no llegando a cumplimentar los requisitos formales del millón de firmas, la propuesta que nació del trabajo e inspiración de 7 estudiantes ha conseguido que su petición se incluya dentro del paquete legislativo Objetivo 55 de la Comisión Europea, oponiéndose a la exención fiscal dotada a los viajes internacionales de aviones y barcos de pasajeros establecida en la Directiva 2006/112/CE.¹¹⁹

Fairose pretendía gravar el combustible utilizado por la industria de la aviación en Europa. El queroseno, combustible utilizado en la actualidad, es muy contaminante y esto unido a las grandes cantidades que se necesitan para poder mantener la gigantesca industria hacen que sea una de las más contaminantes en el mundo y responsable de un 2% de todas las emisiones a nivel global¹²⁰. La disputa se encontraba en que mientras el combustible de uso cotidiano de vehículos de carretera (Gasolina y Diesel) se encuentra extremadamente gravado en cada etapa de producción, el keroseno no tenía ningún impuesto especial. A esto hay que sumarle que en vuelos internacionales, ni siquiera se incluye el IVA en su impuesto. Esta ausencia de política fiscal afectó de manera artificial (frente a otros medios de transporte) a poder mantener los precios bajos, aumentando por lo tanto la demanda por la aviación como medio de transporte, mientras viajar en avión, de media,

¹¹⁷ Europapress, *Bruselas registra el 68% de las iniciativas ciudadanas europeas aunque solo prospera una de cada diez* (2018). Europapress, (Disponible en <https://www.europapress.es/internacional/noticia-bruselas-registra-68-iniciativas-ciudadanas-europeas-solo-prospera-cada-diez-20180328161436.html>; última consulta 09/06/2022)

¹¹⁸ UE, *La iniciativa estudiantil que la llevó al Pacto Verde: Las batallas por las que merce la pena luchas casi nunca se ganan con dinero*, (2021), (Disponible en https://europa.eu/citizens-initiative-forum/blog/student-initiative-which-made-it-green-deal-battles-are-worth-fighting-are-almost-never-won_es; última consulta 07/06/2022)

¹¹⁹ Directiva 2006/112/CE del Consejo Europeo (DOUE 11 de diciembre de 2006)

¹²⁰ Alonso, G. Benito, A., *El impacto ambiental del transporte aéreo y las medidas para mitigarlo*, (2011)

deja una huella de carbono casi tres veces mayor a la causada por viajar en coche y más de veinte veces mayor a la causada por viajar en tren¹²¹.

Aún con todo esto, la iniciativa no fue exitosa, recogiendo tan solo 75.000 firmas del 1.000.000 requeridas para poder ser aceptada. Sin embargo la insistencia de los creadores de la propuesta, junto con la evidente lógica que lo reviste, hicieron que su impacto no se quedará en nada, ya que se ha tenido en cuenta el trasfondo de la iniciativa para el paquete legislativo Objetivo 55, en el cual se incluirá la propuesta.

6.2. Hey Eu Tax CO2

Hey EU Tax CO2 es una propuesta ciudadana Europea, promovida por la plataforma Stopglobalwarming.eu, con la intención de modificar y aumentar sustancialmente los gravámenes fiscales en el paquete legislativo Objetivo 55.

El contenido de esta propuesta versa sobre diversos temas, entre los cuales se encuentra la expansión del ETS, la promoción del ‘Carbon Border Adjustment’¹²², lo cual es un mecanismo destinado a arreglar la desigualdad de políticas de Estados Miembros en lo que respecta a la fiscalidad medioambiental, y finalmente cualquier otro método que pueda acelerar la transición ecológica hacia un futuro sostenible.

De forma más concreta, la propuesta pide: La creación de un precio mínimo sobre el CO2, el cual será establecido desde los 50€ por tonelada en el espacio temporal de 2020 a 2025 hasta los 100€ a partir de 2025. La propuesta también busca suprimir el sistema actual de derechos de emisión gratuitos (asignación de derechos actual de los ETS) para sustituirlo con uno en el que cada derecho de emisión tenga que ser pagado por el acreedor y finalmente la introducción de un mecanismo de

¹²¹ Agencia Europea de Medio Ambiente, *Contaminación Atmosférica*. (2020), (Disponible en <https://www.eea.europa.eu/es/themes/air/intro>; última consulta 05/06/2022)

¹²² European Council, *The Council agrees on the Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM)*, (2022) (Disponible <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/03/15/carbon-border-adjustment-mechanism-cbam-council-agrees-its-negotiating-mandate/>; última consulta 04/06/2022).

ajuste en frontera para importaciones de países dentro de la Unión Europea para compensar el precio real de la importación según la política fiscal medioambiental del país exportador.

Tal y como ocurrió con la propuesta Fairesene, Hey EU Tax CO2 nunca llegó a cumplimentar el requisito formal de un millón de firmas, si logrando 60.000 firmas, algunas provenientes de ex comisarios de la UE, ex presidentes de la Asamblea General de las Naciones Unidas, Alcaldes de localidades Europeas y numerosos famosos e influencers solidarizados con la causa. Si bien no se pudo aceptar a trámite, dejó una notable huella a la hora de legislar el paquete legislativo de Objetivo 55.

6.3. La Solución Rápida, Equitativa y Efectiva al Cambio Climático

Finalmente, la iniciativa ciudadana europea llamada ‘La Solución Rápida, Equitativa y Efectiva al Cambio Climático’¹²³ es la última que exploramos. La iniciativa, propuesta por primera vez en 2019, recoge el concepto del ‘Carbon Dividend’. La traducción literal de este concepto es dividendo de carbono, y lo que hace referencia es a la implementación de un sistema en Europa compuesto por dos partes: El Carbon Fee (o la tasa de carbono) y el Carbon Dividend (un dividendo de carbono).

Este mecanismo está basado en la idea de que cualquier generación de CO2 ha de ser penalizada, especialmente por razones industriales y aquellas emisiones creadas por grandes compañías. La tasa funcionaría con la imposición de un gravamen a la emisión de CO2, siendo esta gradual con el paso del tiempo. Empezaría, según describe la propia propuesta, en 15€ la tonelada en el mismo 2019 (año cuando se propuso la iniciativa), y se subiría el precio en 10€ cada año, para permitir margen a las empresas a transicionar. Este aumento persistiría hasta 2050, año en el cual supuestamente podremos operar cómo sociedad sin necesidad de emitir CO2 a la atmósfera.

¹²³UE, *Iniciativa Ciudadana Europea: La solución rápida, equitativa y efectiva al cambio climático*. (2021) (Disponible en https://europa.eu/citizens-initiative/initiatives/details/2019/000006_es; última consulta 05/06/2022)

Por otra parte, el dividendo tendría cómo propósito mantener a la economía equilibrada, proteger a aquellos más vulnerables, y en el largo plazo seguir financiando todo esfuerzo hacia la neutralidad. Aquí entra en juego el concepto tan sonado a nivel de sociedad que tanta resistencia y reticencia ha creado contra los tributos medioambientales: al final quien los paga es la gente con menor poder adquisitivo. El sistema Carbon Fee-Carbon Dividend desafía esta concepción, porque precisamente los ingresos generados por la tasa irían a parar al bolsillo del consumidor, y en especial a los consumidores más vulnerables por su situación económica. Productos y servicios que se vean obligados a pagar la tasa de carbón, de forma eventual, se verán menos y menos competitivos en relación a sustitutos que sean sostenibles, por lo que llegado el momento dejarán de ser una opción económicamente viable. De esta manera obligas a la reestructuración de todo proceso de producción contaminante, ya no solo por esa responsabilidad medioambiental sino por poder generar ingresos.

Adicionalmente, al igual que la iniciativa ciudadana europea Hey EU, Tax CO2, la propuesta en cuestión propone la implementación de un ajuste del carbono en frontera. Sin embargo, la primera estaba prevista para el comercio de bienes dentro de la propia Unión Europea, entre países con políticas fiscales sobre el carbón dispares como incentivo para igualar dichas políticas. Sin embargo, en este caso dicho ajuste se realizará para el comercio con países terceros a la unión europea, siendo la propuesta más realista. En este caso, los objetivos serían proteger la industria de la UE frente a competencia desleal por esa inexistencia de la penalización a contaminar, y también el de promover las tasas del carbono en estados que comercien con la Unión Europea. La manera en la que funcionará este es similar al de Carbon Fee-Carbon Dividend. Aquellas importaciones provenientes de países contaminantes serán gravadas con un arancel, y esos ingresos servirán para reembolsar a exportadores de la Unión Europea que producen sus bienes de forma responsable y sin contaminar. Lo que finalmente hace esto es la promoción tanto interna como externa de una producción responsable con el medio ambiente que si bien a corto plazo puede penalizar económicamente por ser una opción más cara, mediante el uso de medidas como esta, se equalizará el coste adicional que tiene y se fijará una ruta hacia un futuro donde la industria verde es totalmente posible y económicamente rentable.

7. PERSPECTIVAS DE FUTURO: NEUTRALIDAD DE CARBONO

La estrategia a largo plazo de la Unión Europea, lógicamente, no va más allá de 2050, cuando según lo establecido se alcanzará la neutralidad de carbono.¹²⁴ El plan está claramente dividido en partes, de aquí a 2030 y de 2030 a 2050. De aquí a 2030, con el ya materializado plan de Fit for 55, se pretende reducir las emisiones en un 55% respecto a las computadas en 2005, mientras que de 2030 a 2050 todavía no existen más que ideas y conceptos abstractos en cuanto a las decisiones que se tomarán. Relacionado con la a veces impredecibilidad de los desarrollos tecnológicos, planear una estrategia a más de 10 años suele ser poco efectivo.

La neutralidad de carbono se consigue cuando la emisión de CO₂ es la misma que se absorbe por los diferentes agentes de la naturaleza. El objetivo, si bien ambicioso, es totalmente necesario para combatir la deriva a la que nos encontramos ahora mismo como planeta, siendo el calentamiento global una realidad inquietante. Los sumideros de carbono, siendo los principales el suelo, los bosques y los océanos, eliminan entre 9,5 y 11 gigatoneladas de CO₂ cada año, mientras que en 2019, las estimaciones científicas apuntaba a una emisión de 38 gigatoneladas de CO₂, una cifra más de 3 veces superior a la que nuestro planeta puede absorber.¹²⁵

En cuanto a las perspectivas sobre la fiscalidad europea para combatir el carbono, la falta de competencia de la Unión Europea en la actualidad sobre esta materia, limitada en su función de crear impuestos armonizados por el art. 113 del Tratado de la Unión Europea¹²⁶, el cual exige la unanimidad de los estados miembros, limita gravemente su rango de actuación y la capacidad de tomar decisiones firmes y técnicas. La Unión Europea argumenta su rol armonizador en los impuestos indirectos para garantizar el efectivo funcionamiento¹²⁷ del mercado interior europeo y la libre circulación de personas, capital y bienes. Sin embargo, no encuentra el mismo grado de argumentación jurídica en la armonización de los impuestos directos, sobre los cuales sí han

¹²⁴European Comisión, *2050 long-term strategy*. (2020) (Disponible en https://ec.europa.eu/clima/eu-action/climate-strategies-targets/2050-long-term-strategy_en; última consulta 07/06/2022)

¹²⁵ Parlamento Europeo, *¿Qué es la neutralidad de carbono y cómo alcanzarla para el 2050?* (2019) (Disponible en <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/society/20190926STO62270/que-es-la-neutralidad-de-carbono-y-como-alcanzarla-para-2050>; última consulta 04/05/2022)

¹²⁶ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOCE 12 de junio de 1985)

¹²⁷ Cuenca, G. Navarro, M. Mihi, A. Barrilao, P., *La armonización fiscal en la Unión Europea*. (2012),

emitido directivas, pero más hacía la cooperación que hacía la armonización establecimiento de máximos o mínimos (Directiva 77/799/CEE)¹²⁸. Dentro de los impuestos directos, el más importante en relación a los objetivos de la Unión Europea es el impuesto de sociedades, el cual puede convertirse en una ventaja competitiva por residir en un país, desvirtuando el mercado único.

CONCLUSIÓN

El TFG analiza la situación actual de la fiscalidad del carbono, junto con sus retos, oportunidades, complicaciones y situación futura. Siendo esta una modalidad de tributo relativamente nueva, que surge a partir de las inquietudes causadas por el cambio climático y la reducción de la capa de ozono, queda mucha exploración y análisis por realizar para hallar un sistema tributario medioambiental equilibrado y justo, que sirva de manera efectiva y eficaz el objetivo de reducir las emisiones hasta la neutralidad, mientras que los ciudadanos, especialmente aquellos menos favorecidos, pueden permanecer con un poder adquisitivo decente, sin alteraciones dignas en sus estilos de vida. Las principales conclusiones extraídas del trabajo de investigación son:

- La Unión Europea es sin lugar a dudas la entidad (en Europa) mejor preparada para establecer medidas armonizadas contra el cambio climático, entre ellas, políticas fiscales justas que no dañen el mercado interior. Políticas fiscales desiguales entre países Estados Miembro podrían causar no solo un grave riesgo contra el mercado interior único de la Unión Europea y la libre circulación de capital, personas y bienes, sino también herir las medidas en contra de la contaminación, ya que toda industria contaminante podría acabar acumulándose en un país con regulaciones y fiscalidad menos estricta, desvirtuando al completo el propósito de un tributo medioambiental.
- El marco actual de competencias de la Unión Europea dificulta la toma de decisiones de políticas decisivas en relación a la imposición de impuestos de emisiones de carbono. Principalmente causado por los estrictos requisitos formales del art. 113 y ss del TFUE, la actuación de la UE en pro del interés general es complicada, dependiendo siempre de los intereses particulares de los Estados Miembros.

¹²⁸ Directiva 77/799/CEE del Consejo sobre la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad directa, (DOCE 19 de diciembre de 1977)

- Construir un sistema de fiscalidad verde que no perjudique de manera única o desproporcionada a los consumidores más vulnerables es de gran importancia. Con evidencia cómo la reciente crisis del aumento de precio de los carburantes debido a la guerra de Ucrania, podemos ver el efecto devastador que tendría una fiscalidad medioambiental más agresiva y repentina con las clases más humildes. La idea de definir un umbral de ingresos a personas físicas y jurídicas para ser susceptibles al pago del impuesto por emisión de carbono es una idea más conforme a los principios fiscales españoles.
- Los “Emission Trade Schemes” (ETS), o Régimen de Comercio de Derechos de Emisión (RCDE) son una herramienta que se debería usar más en el futuro cercano por su gran potencial de eficacia y bajo coste por parte de la administración. Su uso, junto al impuesto sobre las emisiones de carbono es posible siempre que haya un mecanismo de compensación.
- La implementación de un impuesto a las emisiones de carbono por parte de la Unión Europea y de manera armonizada por todo el territorio favorecería el desarrollo económico sostenible y la igualdad dentro de la Zona Euro, facilitando la consecución de los objetivos de la UE en 2030 y 2050, además de los objetivos básicos de la misma (libertad de movimiento de personas, bienes y capital, mercado interior único).
- La guía de ruta establecida por el Green Deal, con los objetivos de reducción de emisiones en 2030 del 55% respecto al año 2005 y a la neutralidad de emisiones en 2050 son fundamentales para tener claras las políticas concretas a fijar. Fit for 55, el paquete legislativo promulgado por la Unión ayudará a la consecución de la reducción de 2030, pero está bastante claro que sin las medidas de los gobiernos de los Estados Miembro nos encontramos muy lejos de llegar a los objetivos.

Las conclusiones relevantes pero no de mayor conexión en relación a la objeto del estudio son:

- ◆ Las Iniciativas Ciudadanas Europeas son una herramienta legislativa desaprovechada. Debido a la investigación de tres de estas iniciativas investigadas en el TFG, podemos con toda seguridad decir que si bien el contenido de las propuestas era totalmente válido y aprovechable por parte de las administraciones

públicas, los inflexibles y en ocasiones exagerados requisitos formales hacen que se queden en nada. En ciertos casos, cómo en Fareuse, podemos ver cómo las medidas, si bien se quedaron muy lejos de ser aceptadas a trámite, sí que jugaron un papel importante en legislaciones Europeas cómo en el paquete legislativo “Fit for 55”. Para no correr el riesgo de que contenido legislativo válido y aprovechable se quede en el camino, se deberían de ajustar los requisitos formales.

- ◆ La implementación oficial por parte de las autoridades Europeas de sistemas para conocer al completo el grado de huella de carbono que deja un producto es fundamental, ya sea el “Environmental Cost Indicator”, u otro con similar propósito, debido a la importancia que tienen no solo a gravar acorde a las emisiones realizadas sino también para ofrecer transparencia de cara al cliente y que este pueda realizar una decisión educada sobre su preferencia de compra.
- ◆ Mantener un sano equilibrio entre tributos medioambientales y subvenciones verdes es de vital importancia para construir una economía sostenible y para no solo moldear la conciencia de los ciudadanos, sino también acostumbrarse a un nivel económico y laboral a operar su día a día de una manera más amigable con el planeta. Tan importante es tratar de desincentivar actividades perjudiciales para el medioambiente, cómo promocionar aquellas actividades que no afectan de manera negativa al medioambiente, y en especial aquellas que puedan resultar beneficiosas para su saneamiento.
- ◆ Construir un sistema de infraestructuras que pueda soportar una economía sostenible no es una opción para los gobiernos, sino una obligación. La responsabilidad de los poderes públicos de permitir a los ciudadanos elegir alternativas que no causen emisiones y que a su vez sean económicamente viables es necesario para que se pueda transicionar a una forma de operar sin emitir de manera sostenible para cualquier persona de cualquier clase social.
- ◆ El sistema jurídico español está en una situación complicada en relación a la posibilidad de legislar un sistema fiscal central sobre las emisiones de carbono por la delegación prevista a las Comunidades Autónomas en la Constitución Española, la jurisprudencia desfavorable y por las cesiones materiales hechas desde su constitución.

BIBLIOGRAFÍA

1. Legislación

Constitución Española, (BOE 29 de diciembre de 1978)

Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo (DOUE 5 de agosto 2020)

Directiva 2003/87/EC del Parlamento Europeo sobre *el establecimiento de un régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE* (DOUE 13 de Octubre 2003)

Directiva 2003/96/CE del Consejo (DOUE 27 de octubre de 2003)

Directiva 2003/96/CE del Consejo (DOUE 27 de octubre de 2003)

Directiva 2006/112/CE del Consejo (DOUE 11 de diciembre de 2006)

Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y consejo (DOUE 5 de junio 2009)

Directiva 2011/64/UE del Consejo (DOUE 21 de junio de 2011)

Directiva 77/799/CEE del Consejo sobre la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad directa, (DOCE 19 de diciembre de 1977)

Directiva 92/81/CEE del Consejo (DOCE 31 de octubre de 1992)

Directiva UE 2018/851, del parlamento europeo (DOUE 30 de mayo 2018)

Directiva UE 2019/904, del parlamento europeo (DOUE 5 de junio de 2019)

Ley 12/2014, 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 (BOE 20 de noviembre de 2014)

Ley 5/2017 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 (BOE 27 de junio de 2017)

Ley 5/2020, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente (BOE 2 de junio de 2020)

Ley 58/2003 General Tributaria, (BOE 18 de diciembre 2003)

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

Ley 7/2022 sobre los residuos y suelos contaminados para una economía circular. Art. 78. (BOE 8 de abril 2022)

Ley Orgánica 8/1980, sobre la financiación de las comunidades autónomas (BOE 1 de octubre de 1980)

Real Decreto 2231/1998 (BOE 6 de noviembre de 1998)

Real Decreto 2496/1983, (BOE 26 de noviembre de 1983)

Real Decreto-ley 6/2022, 29 de Marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania (BOE 30 marzo 2022)

Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo (DOUE 9 de julio 2021)

Solid Fuel Carbon Tax (SFCT), *Irish Tax and Customs* (2022)

Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, (DOCE 25 de Marzo 1957)

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOCE 12 de junio 1985)

Tratado de la Unión Europea, (DOCE 7 de febrero 1992)

World Trade Center (WTO), *The General Agreement on Tariffs and Trade* (1986).

2. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Constitucional 125/2021, 3 de Junio de 2021

Sentencia del Tribunal Constitucional STC 289/2000, de 30 de noviembre de 2000; (última consulta 01/05/2022)

Sentencia del Tribunal de Justicia de Las Comunidades Europeas, C-446/03, del 13 de diciembre de 2005 *sobre los impuestos sobre los beneficios de las sociedades (Caso Marks & Spencer)* (última consulta 05/05/2022)

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2015/86, 26 de Febrero 2015, *sobre el control de la contaminación atmosférica: Régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad: Directiva 2003/87/CE, método de asignación gratuita de los derechos de emisión.*; última consulta 01/04/2022)

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, Sala Quinta, 2013/348, 17 de Octubre, *Caso Iberdrola, Gast Natural contra la Administración Pública Española*; última consulta 01/04/2022

3. Obras Doctrinales

Alonso, G. Benito, A., *El impacto ambiental del transporte aéreo y las medidas para mitigarlo*, (2011)

Cuenca, G. Navarro, M. Mihi, A. Barrilao, P., *La armonización fiscal en la Unión Europea*. (2012)

De Prada, A., *Justicia y protección fiscal del medio ambiente*. (2022)

Deloitte Asesores Tributarios y EY Abogados, *Imposición Medioambiental: Reflexiones para una Futura Reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad (2018)

Fernández, X. *La propuesta de la Unión Europea relativa aun impuesto sobre el carbono en frontera y su compatibilidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio* (2020)

Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), *El reparto de impuestos*. (2013)

Fuster, C., *La tasa del carbono: Una perspectiva europea* (2011)

García-Herrera, C., *La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales (2020)

Gil, A. *Nuevos aires para la aviación: transición hacia una fiscalidad más verde*. (2020)
Tributación Estudios.

Larrea, M; Fernandez, J; Álvaro, J, *La fiscalidad sobre el carbono: Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia* (2019)

Montes, A, *Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España*. (2019)

Moreno, C, *La Iniciativa Ciudadan Europea: funcionamiento, repercusión y difusión en los medios de comunicación en España*, (2015)

Nachmany, M., Fankhauser, S., Davudivá, J., Kingsmill, N., Landesman, T., Ropponogi, H., Schleifer, P., Setzer, J., Sharman, A., Stolle, C., Sundaresan, J., Townshend, T., *The 2015 Global Climate Legislation Study: A review for climate change legislation in 99 countries* (2015),

Ritchie H, Roser, M, *Emissions by sector*, (2022) Our World in Data

Rocamora, A. *The Rise of Carbon Taxation in France: From environmental protection to low-carbon transition*. (2017)

Sanchez, I., *La asignación gratuita de derechos de emisión y las subastas de derechos de emisión en España*, Instituto de Estudios Fiscales (2019)

Scharin, H. Wallstrom, J., *The Swedish CO2 tax- an overview* (2018)

4. Recursos de Internet

Agencia Europea de Medio Ambiente, *Contaminación Atmosferica*. (2020), (Disponible en <https://www.eea.europa.eu/es/themes/air/intro>; última consulta 05/06/2022)

Agencias, *Sarkozy anuncia una ecotasa contra el cambio climático*. El Mundo. (2009), (Disponible en <https://www.elmundo.es/elmundo/2009/09/10/ciencia/1252580728.html>; última consulta 28/05/2022)

Asociación Española de Operadores de Productos Petrolíferos, *AOP* (2022). (Disponible en <https://www.aop.es>; última consulta 01/05/2022)

Carbon Market Watch, *EU carbon market*, (Disponible en <https://carbonmarketwatch.org/our-work/carbon-pricing/eu-carbon-market/>; última consulta 01/04/2022)

Comisión Europea (2022), *Fase 1 y Fase 2*, (Disponible en https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_es; última consulta 01/04/2022)

Comisión Europea (2022), *Ner 300 programme*, (Disponible en https://ec.europa.eu/clima/eu-action/funding-climate-action/ner-300-programme_en; última consulta 01/04/2022)

Comisión Europea (2022), *Un Pacto Verde Europeo* (Disponible en https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_es; última consulta 01/04/2022)

Comisión Europea, *A European Green Deal*, (2022), (Disponible en https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en; última consulta 05/05/2022)

Comisión Europea, *Acuerdo de París*, (2019) (Disponible en https://ec.europa.eu/clima/eu-action/international-action-climate-change/climate-negotiations/paris-agreement_es; última consulta 18/05/2022)

Comisión Europea, *El Pacto Verde Europeo: Preguntas y respuestas*, (2019) (Disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/qanda_19_6690; última consulta 15/05/2022)

Comisión Europea, *Iniciativa Ciudadana Europea*, (2022), (Disponible en https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/get-involved/european-citizens-initiative_es; última consulta 06/06/2022)

Consejo de la Unión Europea, *El objetivo de la UE: la neutralidad climática de aquí a 2050*, (2022) (Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policias/green-deal/>; última consulta 01/04/2022)

Consejo de la Unión Europea, *El plan de la UE para la transición ecológica*, (2022) (Disponible en [https://www.consilium.europa.eu/es/policias/green-deal/eu-plan-for-a-green-transition/#:~:text=El%20plan%20de%20la%20UE%20para%20la%20transici%C3%B3n%20ecol%C3%B3gica&text=Como%20paso%20intermedio%20hacia%20la,55%20%25%20de%20aqu%C3%AD%20a%202030](https://www.consilium.europa.eu/es/policias/green-deal/eu-plan-for-a-green-transition/#:~:text=El%20plan%20de%20la%20UE%20para%20la%20transici%C3%B3n%20ecol%C3%B3gica&text=Como%20paso%20intermedio%20hacia%20la,55%20%25%20de%20aqu%C3%AD%20a%202030;); última consulta 05/04/2022)

Consejo de la Unión Europea, *Cronología- Pacto Verde Europeo y Objetivo 55*, (2022) (Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policias/green-deal/timeline-european-green-deal-and-fit-for-55/>; última consulta 06/06/2022)

Consejo de la Unión Europea, *De la Granja a la mesa*, (2020) (Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policias/from-farm-to-fork/>; última consulta 25/05/2022)

Consejo de la Unión Europea, *Paquete de medidas Objetivo 55: el Consejo adopta su posición sobre tres textos relativos al sector de los transportes*, (2022) (Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2022/06/02/fit-for-55-package-council-adopts-its-position-on-three-texts-relating-to-the-transport-sector/>; última consulta 05/06/2022)

Consejo de la Unión Europea, *El plan de la UE para la transición ecológica*, (2022) (Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policias/green-deal/fit-for-55-the-eu-plan-for-a-green-transition/>; última consulta 05/06/2022)

Consejo de Reguladores del MIBEL, *CNMC Estudio sobre el Mercado de Derechos de Emisión* (Julio de 2020)

Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, (Rio de Janeiro: Naciones Unidas, 16 de Junio 1992)

EcoChain (2019), *Environmental Cost Indicator (ECI)*, (Disponible en <https://ecochain.com/knowledge/environmental-cost-indicator-eci/>; última consulta 01/04/2022)

EcoChain (2019), *The environmental footprint of a beer keg*. (Disponible en https://ecochain.com/wp-content/uploads/2021/06/The-Environmental-Footprint-of-a-beer-keg_Ecochain.png; última consulta 01/04/2022)

Europapress , *Bruselas registra el 68% de las iniciativas ciudadanas europeas aunque solo prospera una de cada diez* (2018). Europapress, (Disponible en <https://www.europapress.es/internacional/noticia-bruselas-registra-68-iniciativas-ciudadanas-europeas-solo-prospera-cada-diez-20180328161436.html>; última consulta 09/06/2022)

European Comisión, *2050 long-term strategy*. (2020) (Disponible en https://ec.europa.eu/clima/eu-action/climate-strategies-targets/2050-long-term-strategy_en; última consulta 07/06/2022)

European Council, *The Council agrees on the Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM)*, (2022) (Disponible <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/03/15/carbon-border-adjustment-mechanism-cbam-council-agrees-its-negotiating-mandate/>; última consulta 04/06/2022)

Eurostat, *recaudación por impuestos ambientales sobre el PIB (environmental tax revenues)*, (2022) (Disponible en https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/env_ac_tax/default/table?lang=en; última consulta 09/06/2022)

Gobierno de la Rioja, *Origen e historia de la Unión Europea* (2016) (Disponible en [https://www.larioja.org/accion-exterior/es/rioja-union-europea/europe-direct-rioja/informate-europa/origen-historia-union-europea#:~:text=La%20UE%20tiene%20su%20origen,disminuirían%20las%20posibilidades%20de%20conflicto.](https://www.larioja.org/accion-exterior/es/rioja-union-europea/europe-direct-rioja/informate-europa/origen-historia-union-europea#:~:text=La%20UE%20tiene%20su%20origen,disminuirían%20las%20posibilidades%20de%20conflicto.;); última consulta 05/06/2022)

Informe Brundtland sobre el Desarrollo y Cooperación Económica e Internacional: Medio Ambiente, (Naciones Unidas: 4 de Agosto 1987)

Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana (2022), *Variación Mensual de los Precios del Gasoleo en España* Disponible en <https://www.businessinsider.es/cuanto-ha-subido-precio-gasolina-diesel-10-anos-1065249>; última consulta 01/04/2022)

Naciones Unidas, *Conferencia de las Naciones Unidas sobre la Diversidad Biológica UN Biodiversity*. (2021) (Disponible en <https://www.un.org/es/food-systems-summit-2021-es/conferencia-de-las-naciones-unidas-sobre-la-diversidad-biológica-un>; última consulta 20/05/2022)

Observatorio RACE de Conductores, *Impacto de la crisis energética en los desplazamiento en coche*. (2022)

Parlamento Europeo, *¿Qué es la neutralidad de carbono y cómo alcanzarla para el 2050?* (2019) (Disponible en <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/society/20190926STO62270/que-es-la-neutralidad-de-carbono-y-como-alcanzarla-para-2050>; última consulta 04/05/2022)

Parlamento Europeo, *Fondo de Transición Justa*, (2022) (Disponible en https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_3.1.10.pdf; última consulta 17/05/2022)

Trading Economics, *EU Carbon Permits* (2022) (Disponible en <https://tradingeconomics.com/commodity/carbon>; última consulta 08/06/2022)

UE, *Ingresos*. (2022), (Disponible en [https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/budget/revenue_es#:~:text=se%20financia%20principalmente%20a%20partir,deben%20ajustarse%20a%20los%20ingresos.](https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/budget/revenue_es#:~:text=se%20financia%20principalmente%20a%20partir,deben%20ajustarse%20a%20los%20ingresos.;); última consulta 08/06/2022)

UE, *Iniciativa Ciudadana Europea: La solución rápida, equitativa y efectiva al cambio climático*. (2021) (Disponible en https://europa.eu/citizens-initiative/initiatives/details/2019/000006_es; última consulta 05/06/2022)

UE, *La iniciativa estudiantil que la llevó al Pacto Verde: Las batallas por las que merce la pena luchas casi nunca se ganan con dinero*, (2021), (Disponible en https://europa.eu/citizens-initiative-forum/blog/student-initiative-which-made-it-green-deal-battles-are-worth-fighting-are-almost-never-won_es; última consulta 07/06/2022)