

Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea

JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ
Asociado de Garrigues

SUMARIO.—I. LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA.—1. Aproximación a la cuestión. El tributo como instrumento de protección ambiental.—2. El medio ambiente en el Derecho Comunitario.—3. La fiscalidad ambiental en el Derecho Comunitario.—II. LAS PROPUESTAS DE LA COMISIÓN DE CREACIÓN DE UN IMPUESTO SOBRE EMISIONES DE DIÓXIDO DE CARBONO Y SOBRE LA ENERGÍA.—III. LA DIRECTIVA POR LA QUE SE REESTRUCTURA EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE IMPOSICIÓN DE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS Y DE LA ELECTRICIDAD.—IV. LA COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN SOBRE IMPUESTOS Y GRAVÁMENES AMBIENTALES.—V. LAS DIRECTRICES DE LA COMISIÓN SOBRE AYUDAS ESTATALES A FAVOR DEL MEDIO AMBIENTE.—1. Las Directrices de 1994.—2. Las Directrices de 2001.—3. Las Directrices de 2008.—VI. LA PROPUESTA DE REFORMA AMBIENTAL EN LA FISCALIDAD DEL AUTOMÓVIL.—VII. EL LIBRO VERDE SOBRE LA UTILIZACIÓN DE INSTRUMENTOS DE MERCADO EN LA POLÍTICA DE MEDIO AMBIENTE Y OTRAS POLÍTICAS RELACIONADAS.—VIII. A MODO DE CONCLUSIÓN.—1. La fiscalidad ambiental en la Unión Europea y sus principios inspiradores.—2. Efectos de los principios comunitarios en la fiscalidad ambiental en España.—BIBLIOGRAFÍA.

I. LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA

1. Aproximación a la cuestión. El tributo como instrumento de protección ambiental

Resulta innecesario señalar que la introducción del componente ambiental en los más diversos sectores de la sociedad adquiere cada vez un carácter más relevante, dada la persistente situación de deterioro del medio ambiente. En efecto, la creciente preocupación por la conservación de las diferentes especies animales y vegetales, el paisaje, los espacios y recursos naturales, el cambio climático..., junto con el irrefrenable incremento de las actuaciones humanas, intencionadas o no, tendentes a la desestabilización de nuestro medio natural, han despertado la inquietud de los ciudadanos, empresas, gobiernos y organismos de todo tipo y ámbito, en definitiva, de amplios sectores de nuestra sociedad.

Si bien me gusta señalar como uno de los hitos de esta preocupación, quizás por su emotividad (expresión tan ajena normalmente al Derecho Tributario), la

Carta Seattle, dirigida en 1885 por el Jefe indio Noah Seattle al Presidente de los Estados Unidos de América, lo cierto es que el principal apogeo de esta preocupación no tuvo lugar hasta finales de la década de los años sesenta del siglo XX, reconociéndose la necesidad de buscar un modelo de desarrollo que, permitiendo el crecimiento económico y social, garantizase asimismo la renovación de los recursos naturales y no comprometiese su disfrute o utilización por las generaciones futuras, germen del concepto de desarrollo sostenible tan utilizado en la actualidad.

Al objeto de corregir dicho desequilibrio, y a la vista tanto de la insuficiencia de los mecanismos de mercado como de la carencia, en ocasiones, de voluntad individual de los agentes económicos, se ha acudido a diversos instrumentos de intervención de orden jurídico, ya sean éstos de carácter civil, penal y, principalmente, administrativo (licencias, autorizaciones, sanciones administrativas).

Asimismo, junto a los mecanismos tradicionales de intervención administrativa (conocidos en el ámbito anglosajón como «*command and order*»), viene desarrollándose en los últimos años la utilización de instrumentos económicos, pudiendo ponerse como ejemplo los sistemas de depósito reembolsable, los sistemas integrados de gestión de residuos, el novedoso mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, las ayudas financieras y las medidas tributarias ambientales.

La utilización de medidas provenientes del ámbito tributario para corregir el impacto perjudicial sobre el medio ambiente producido por los agentes económicos, pese a su actualidad, no es una propuesta novedosa. Antes al contrario, la referencia más mencionada como antecedente a este respecto es la obra de PIGOU, «La Economía del Bienestar», publicada en 1920, en la que ya se proponía la utilización de impuestos con esta finalidad y que fue inspiradora de los trabajos de COASE sobre análisis económico del Derecho, como, por ejemplo, «El Problema del Costo Social», publicado en 1960. De ahí que habitualmente se defina a los impuestos medioambientales como «impuestos pigouvianos».

Sin embargo, no fue hasta la década de los noventa cuando el debate sobre la fiscalidad ambiental alcanzó su máximo auge, impulsado tanto por las propuestas comunitarias para la creación de un impuesto sobre el dióxido de carbono (CO₂) como por la explotación, en nuestro ámbito nacional, del nicho de la fiscalidad ambiental por las Comunidades Autónomas como medio para desarrollar su autonomía financiera.

De esta forma, al igual que hace unos años el Derecho Ambiental tuvo un desarrollo expansivo, cada vez un mayor número de voces hace hincapié en la necesidad de profundizar en medidas de corte tributario para incentivar a las empresas a un comportamiento medioambientalmente más correcto.

No obstante, no debemos caer en el error de considerar que los instrumentos fiscales supondrán, por sí solos, la solución a los problemas medioambientales. Si bien es cierto que, como instrumentos económicos, existe cierto consenso sobre su mayor eficiencia y flexibilidad frente a los instrumentos de corte más tradicional

Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea

su utilidad para integrar las consideraciones medioambientales en las decisiones económicas, no debe olvidarse que, en todo caso, es precisa una adecuada coordinación y complementación entre las medidas jurídicas y económicas para la mejor protección del medio ambiente.

En efecto, como concluye la OCDE en su informe «La Fiscalidad y el Medio Ambiente. Políticas Complementarias» (1994), *«en la práctica, la situación actual se caracteriza por el predominio de sistemas mixtos en los cuales los instrumentos económicos se aplican como complemento de las regulaciones directas, los instrumentos económicos y las regulaciones se refuerzan mutuamente»*.

En consecuencia, el tributo puede ser un instrumento eficaz en la lucha contra la degradación del medio ambiente en tanto en cuanto puede, sobre la base del principio clásico de «quien contamina paga», desincentivar conductas perjudiciales para el entorno y, a la inversa, fomentar e incentivar otras más acordes con la racional utilización de los recursos.

2. El medio ambiente en el Derecho Comunitario

A pesar de la actualidad de la preocupación por la protección del medio ambiente y el predominante papel que la Unión Europea ha jugado en la prevención y corrección de los daños ambientales, es preciso recordar que el medio ambiente no ha tenido su adecuado reflejo en los Tratados Comunitarios hasta tiempos relativamente recientes. En efecto, los primeros tratados constitutivos, conforme a las preocupaciones sociales de mediados del siglo pasado, no contenían previsión formal alguna sobre la necesidad de protección del medio ambiente.

La incorporación de la preocupación ambiental al ordenamiento comunitario, por tanto, se ha producido de una forma gradual y a medida que se produjeron las distintas reformas de los Tratados Comunitarios en los años 1986, 1992 y 1997.

De esta forma, el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante, TCE), según indica su artículo 2, tendrá, entre otras, la misión de promover un *«desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible»*, *«un crecimiento sostenible»* y *«un alto nivel de protección y mejora de la calidad del medio ambiente»*. Para alcanzar estos fines, la acción de la Comunidad implicará una política en el ámbito del medio ambiente (artículo 3 TCE) y las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Comunidad, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible (artículo 6 TCE).

El Título XIX del Tratado (artículos 174-176 TCE) desarrolla los principios rectores de la política de la Comunidad en materia de medio ambiente, que deberá contribuir a alcanzar los siguientes objetivos:

- 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.

Teniendo por tanto por objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, la política de la Comunidad 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*» (artículo 174.2 TCE).

Por lo tanto, la actuación de la Unión Europea en materia de protección ambiental se ha visto inspirada por los principios de elevada protección, cautela y acción preventiva, corrección de los daños ambientales y «quien contamina paga», este último con una incidencia significativa en la implantación de medidas tributarias.

El artículo 175 TCE, por su parte, establece como regla general para la decisión de las acciones que deba emprender la Comunidad el procedimiento de codecisión del Parlamento y del Consejo, siendo suficiente la mayoría cualificada de este último (artículo 251 TCE). Sin embargo, las disposiciones esencialmente de carácter fiscal se adoptarán por el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones.

3. La fiscalidad ambiental en el Derecho Comunitario

Al tiempo que se desarrollaba la recepción del pilar ambiental en el ordenamiento comunitario, se fueron perfilando los tributos como un posible instrumento eficaz para la consecución de las políticas ambientales comunitarias.

Dicha percepción fue recogida por la Agencia Europea del Medio Ambiente, en su informe «*Environmental Taxes. Implementation and Environmental Effectiveness*» (1996), destacando las principales ventajas de la utilización de tributos ambientales:

- Son instrumentos particularmente efectivos para la internalización de externalidades, es decir, para la incorporación de los costes de los daños ambientales a los precios de los bienes, servicios o actividades que los causan, contribuyendo de esta forma a la aplicación del principio quien contamina paga y a la integración de las políticas económica y ambiental.
- Pueden proporcionar incentivos para que tanto consumidores como productores cambien su comportamiento hacia un uso más eco-eficiente de los recursos, así como para estimular la innovación, los cambios estructurales y el cumplimiento de la normativa ambiental.
- Pueden aumentar los ingresos fiscales, que pueden utilizarse para incrementar los gastos ambientales o para reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital o el ahorro.

Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea

— Son instrumentos particularmente efectivos para abordar las prioridades ambientales actuales, como son las fuentes de contaminación difusas (por ejemplo, emisiones generadas por los medios de transporte, los residuos o los productos químicos usados en la agricultura).

El marco jurídico de la fiscalidad ambiental comunitaria, como recoge la Comunicación de la Comisión «Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Único», que será comentada con más detalle más adelante, está conformado por los siguientes preceptos:

- a) Prohibición de derechos de aduana sobre el comercio intracomunitario y exacciones de efecto equivalente (artículos 23-25 TCE).
- b) Prohibición de restricciones cuantitativas a la importación y exportación de mercancías entre los Estados miembros y medidas de efecto equivalente (artículos 28-30 TCE).
- c) Prohibición de disposiciones sobre la política de transporte cuyos efectos sean menos favorables para los transportistas de otros Estados miembros (artículo 72 TCE).
- d) Prohibición de tributos internos que discriminen productos de otros Estados miembros o protejan de algún otro modo la producción nacional (artículos 90 y 93 TCE).
- e) Prohibición de ayudas estatales que falseen la competencia en el comercio intracomunitario (artículos 87 y 88 TCE).
- f) Integración con los objetivos de la política comunitaria de medio ambiente (artículo 174 TCE).

Tres son los elementos que podemos destacar de la tributación medioambiental en el ámbito de la Unión Europea. Por una parte, la expresa recepción del principio «quien contamina paga», clásico inspirador de la fiscalidad ambiental; por otra parte, la exigencia de unanimidad para la adopción de disposiciones de carácter esencialmente fiscal; y, finalmente, la preeminencia de las medidas para armonizar la imposición de la energía y los hidrocarburos sobre otros vectores ambientales.

La formulación y recepción del principio «quien contamina paga» corresponde fundamentalmente a la OCDE y a la Unión Europea. Así, la OCDE, en sus Recomendaciones de 26 de mayo de 1972 [*Recommendation on Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, C (72) 128] y 14 de noviembre de 1974 [*Recommendation on the Implementation of the Polluter-Pays Principle*, C (74) 223] realizó la primera formulación de este principio, en virtud del cual el contaminador debe ser quien asuma los costes de adoptar las medidas necesarias para evitar los daños ambientales y, en su caso, para reparar los mismos. Por su parte, el artículo 174 TCE señala expresamente que «La política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente [...] se basará en los principios de cautela y de acción

preventiva, en el principio de correlación de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga». Si bien este principio no se ha encontrado exento de dificultades para encontrar su encaje en las, en ocasiones, rígidas categorías tributarias, lo cierto es que se ha constituido en el principio inspirador de la utilización de instrumentos económicos, en general, y de tributos, en particular, para la protección del medio ambiente.

Por lo que se refiere al requisito de la exigencia de unanimidad para la aprobación de las disposiciones de carácter esencialmente fiscal, éste ha representado uno de los principales escollos que ha venido encontrando la fiscalidad ambiental comunitaria, puesto que ha bloqueado los avances en esta materia cuando alguno de los Estados ha considerado que esta medida podía afectar significativamente a su competitividad, atentaba contra su soberanía fiscal o entraba en colisión con su sistema interno de reparto de competencias fiscales.

El ejemplo, sin duda, más paradigmático ha sido el Impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía propuesto en 1992 y modificado en 1995 por la Comisión, que no vio la luz por la oposición de diversos Estados (entre ellos, España) tanto por razones técnicas como de soberanía fiscal.

Dichas propuestas, finalmente, han sido las que asimismo han puesto de manifiesto una focalización principal de las medidas fiscales ambientales de la Unión Europea en la imposición de la energía, especialmente a través de la armonización de los impuestos especiales. Tan es así, que el reciente Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en las políticas de medio ambiente y otras políticas relacionadas, de marzo de 2007, ha destacado que la energía, en términos de sostenibilidad ambiental, es actualmente la prioridad de la Unión Europea, por lo que las políticas fiscales, junto con el perfeccionamiento del régimen de comercio de emisiones, tendrán un papel importante para lograr un consumo energético más limpio, la adopción de energías más limpias y la inversión en nuevas tecnologías e innovación. Ello, no obstante, ha suscitado algunas críticas en el pasado en tanto que podría primar la faceta recaudatoria del tributo (pese a sus declaradas finalidades extrafiscales) que merma la posibilidad de constituir al tributo ambiental en un instrumento auténticamente eficaz.

Mención aparte se merecen otros instrumentos económicos regulados por la Unión Europea, como puede ser el fomento de los mercados de derechos de emisión negociables o el control de las subvenciones y ayudas fiscales que pudieran resultar contrarias a la normativa comunitaria.

Al objeto de abordar ordenadamente estas cuestiones y obtener una adecuada perspectiva de la trayectoria y de los principios inspiradores de la tributación ambiental en la Unión Europea, dividiremos nuestro trabajo en el análisis de los documentos que han tenido una repercusión más significativa en esta materia:

– Las propuestas de la Comisión de creación de un Impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía.

Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea

- La Directiva por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.
- La Comunicación de la Comisión sobre Impuestos y Gravámenes ambientales.
- Las Directrices de la Comisión sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente.
- La propuesta de reforma ambiental de la fiscalidad del automóvil.
- El Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas.

II. LAS PROPUESTAS DE LA COMISIÓN DE CREACIÓN DE UN IMPUESTO SOBRE EMISIONES DE DIÓXIDO DE CARBONO Y SOBRE LA ENERGÍA

En la década de los noventa, la Unión Europea, al hilo de la creciente preocupación por el cambio climático, estableció como uno de sus objetivos la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y, específicamente, de las emisiones de CO₂, dadas las dimensiones del problema y la oportunidad de que se adoptaran medidas cautelares a escala comunitaria.

Dicha preocupación se puso de manifiesto en la Resolución del Consejo sobre Energía y Medio Ambiente de 29 de octubre de 1990, en la que se fijaban objetivos de estabilización de las emisiones de CO₂.

Con este objetivo, la Comisión presentó al Consejo, con fecha 14 de octubre de 1991, la Comunicación sobre la estrategia comunitaria para alcanzar el objeto de estabilización, que, entre otras medidas, contemplaba la creación de un impuesto específico sobre CO₂/energía, destacando la necesidad de preservar la competitividad internacional y el principio de neutralidad fiscal global.

Esta propuesta se vio concretada en la Comunicación de la Comisión sobre la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía [COM (1992) 226 final], de 30 de junio de 1992, que propone la introducción de un impuesto armonizado que se aplicaría en la fase de consumo de la energía, sea cual sea su utilización final.

El impuesto, creado a escala comunitaria pero gestionado y recaudado por los Estados miembros, gravaría las energías de origen fósil (hullas, lignitos, turba, gas natural, hidrocarburos, así como determinados alcoholes y la energía eléctrica y el calor producido por ciertas instalaciones y productos), en función tanto de sus emisiones de CO₂ como de su valor térmico, con exclusión de las energías renovables.

De esta forma, constituyendo el hecho imponible del impuesto tanto la extracción de los productos nativos como la fabricación de sus derivados, la base imponible estaría constituida:

- En la parte del impuesto correspondiente a la energía, por el valor energético de los productos gravados. El tipo aplicable ascendería, con carácter general, a 0,21 ECU por gigajulio de valor energético.

- En la parte del impuesto correspondiente a las emisiones de CO₂, por el volumen de dióxido de carbono emitido por combustión, en presencia de un exceso de oxígeno, de los productos gravados. El tipo impositivo aplicable ascendería, con carácter general, a 2,81 ECU por tonelada de dióxido de carbono.

Los hidrocarburos se gravarían en función de unos tipos específicos por tipo de producto.

La Propuesta de Directiva, asimismo, permitía la introducción de medidas correctoras e incentivadoras con las siguientes características:

- En el caso de empresas con elevado consumo de energía, una reducción por tramos del importe del impuesto devengado o una devolución equivalente, cuando el importe global del coste de la energía conseguida a partir de los productos obtenidos gracias a la energía ascendiera al 8% como mínimo.

- Para las mismas empresas, una exención íntegra del impuesto devengado o una devolución equivalente, siempre que hayan realizado esfuerzos para economizar energía o reducir sus emisiones de CO₂.

- Una reducción del impuesto devengado o una devolución equivalente en función de los nuevos gastos en que incurra una empresa, durante un período de referencia, al realizar inversiones destinadas a una utilización más racional de la energía o a una reducción de las emisiones de CO₂.

Las discusiones que esta propuesta originó en el seno del Consejo y su consiguiente rechazo llevó a la Comisión a presentar, con fecha 10 de mayo de 1995, la Propuesta modificada de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía [COM (95) 172 final].

En un intento de superar las dificultades que había encontrado la primera propuesta, la Comisión propone introducir una serie de modificaciones con el objeto de darle la versatilidad necesaria para superar dichos obstáculos. La principal novedad que introdujo esta propuesta fue la configuración de los tipos propuestos como unos tipos-objetivos que se implantarían de forma gradual, de forma que durante un período transitorio los Estados miembros fijarían libremente los tipos del impuesto para cada producto, si bien los Estados miembros tratarían de hacer converger a medio plazo sus tipos nacionales hacia los tipos-objetivo.

Pese a las modificaciones introducidas, esta segunda propuesta fue igualmente rechazada, lo que supuso el abandono en el ámbito comunitario del intento de creación de un impuesto sobre la energía, dirigiéndose a partir de entonces los esfuerzos en dos direcciones:

- La armonización de la imposición nacional sobre los productos energéticos. En el año 1997, la Comisión Europea adoptó una propuesta de Directiva [Pro-

puesta de Directiva de la Comisión por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos, COM (97) 30] encaminada a establecer dentro del mercado interior un nivel mínimo de imposición para todos los productos energéticos, si bien dejando a los Estados miembros la posibilidad de rebasar estos tipos mínimos. Esta alternativa permitiría una reestructuración de los sistemas fiscales nacionales sin necesidad de establecer un nuevo impuesto.

- La armonización de los impuestos ambientales nacionales para evitar distorsiones en el mercado. Las dificultades en el seno comunitario no impidió que los Estados miembros adoptaran medidas nacionales para fomentar la reducción de emisiones de CO₂ y prevenir el cambio climático, a menudo por medio de instrumentos fiscales. A través de la Comunicación «Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único» [COM (97) 9], la Comisión pretendió facilitar la aplicación de estos tributos y garantizar su utilización de manera compatible con el derecho comunitario, evitando las distorsiones.

A continuación analizaremos estas vías alternativas a través de las cuales encauzó la Comisión su actuación protectora del medio ambiente.

III. LA DIRECTIVA POR LA QUE SE REESTRUCTURA EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE IMPOSICIÓN DE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS Y DE LA ELECTRICIDAD

La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, es, como hemos señalado, el resultado del largo debate que durante noventa se produjo en relación con la imposición de la energía y la solución para evitar la situación de bloqueo originada por el fracaso de las propuestas de 1992 y 1995 y el estancamiento de la Propuesta de Directiva de 1997 sobre imposición de productos energéticos [COM (97) 0030].

En efecto, si bien la Directiva no fue aprobada hasta el año 2003, la primera Propuesta elaborada por la Comisión data del año 1997. Tanto la Propuesta de Directiva inicial como el texto de la Directiva finalmente aprobada tratan de dar respuesta a una situación en la que únicamente se había producido una armonización en cuanto a la estructura y los tipos del impuesto especial sobre hidrocarburos, produciéndose una ausencia de disposiciones comunitarias que sometieran a una imposición mínima la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos (incluidos el gas natural y el carbón).

Ello dio lugar a una dispersión en la imposición de la energía entre los Estados miembros, lo cual podía menoscabar el funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos asumidos por la Unión Europea al suscribir el Protocolo de Kyoto.

Al objeto de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior, la Directiva considera que, al ser la imposición un factor determinante del precio de

los productos energéticos y la electricidad, las medidas fiscales deben permitir reflejar la posición competitiva de los diferentes productos, partiendo, con carácter general, de su contenido energético. No obstante lo anterior, se prevé la posibilidad de otorgar un trato específico a determinados sectores, como puede ser el establecimiento de un nivel inferior de imposición para los combustibles frente a los carburantes, un régimen específico para el gasóleo de automoción utilizado por los transportistas, un régimen incentivador para las energías renovables o un trato diferenciado para los productos energéticos utilizados con fines profesionales.

En todo caso, la Directiva resalta la conveniencia de dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales, teniendo la posibilidad cada Estado miembro de decidir los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad.

Es más, la Directiva hace una valoración positiva de la adopción de una «reforma fiscal verde», al señalar que los Estados miembros podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, si considerasen que la aplicación de este principio de neutralidad fiscal podría contribuir a la reestructuración y modernización de sus sistemas fiscales, fomentando aquellos comportamientos que lleven a una mayor protección del medio ambiente y a una mayor utilización de mano de obra.

En esta línea de armonización de los elementos más básicos de la imposición de la energía, la Directiva permite a los Estados miembros que apliquen exenciones o niveles reducidos de imposición, siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia, prestando especial atención a los biocarburantes y las fuentes de energía renovables, las situaciones de riesgos de pérdida de competitividad internacional o por motivos sociales o medioambientales y a las empresas que celebren acuerdos para mejorar considerablemente la protección del medio ambiente y la eficiencia energética.

IV. LA COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN SOBRE IMPUESTOS Y GRAVÁMENES AMBIENTALES

Al tiempo que la Unión Europea intentaba avanzar en la armonización de los impuestos energéticos, la Comisión consideró oportuno establecer una serie de criterios orientadores en relación con la creciente utilización de la fiscalidad ambiental por los Estados miembros. Por ello, reconociendo la importancia de los instrumentos fiscales para alcanzar una mayor eficacia en las políticas medioambientales y su adecuación para llevar a la práctica el principio «quien contamina paga», la Comisión presentó la Comunicación «Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Único» [COM (97) 0009], con el objeto de facilitar la aplicación de estos tributos y garantizar que se utilicen de manera compatible con el Derecho Comunitario.

En concreto, la Comisión expresa su preocupación por el hecho de que la

Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea

ausencia de un marco jurídico sencillo pudiera llevar a los Estados miembros a falsear la competencia al discriminar productos o servicios de otros Estados miembros.

A juicio de la Comisión, los impuestos y gravámenes pueden resultar adecuados para la consecución de los objetivos ambientales, siendo necesario precisar su marco legal puesto que:

- Pueden resultar una manera adecuada de llevar a la práctica el principio de «quien contamina paga», al incluir los costes ambientales en el precio de los bienes o servicios y, de esta forma, inducir a los consumidores y productores a actuar de manera más sostenible.

- Los ingresos obtenidos pueden emplearse bien para financiar actividades de protección del medio ambiente o bien para disminuir otros impuestos que se considera que distorsionan la economía («reforma fiscal verde»).

- La fiscalidad ambiental se aplica en todos los Estados miembros. De esta forma, el papel de la Unión Europea debe ser el de adoptar, cuando sea procedente, normas a escala comunitaria que permitan que estos impuestos se apliquen dentro del marco de mercado y, en cumplimiento del principio de subsidiaridad, permitir la iniciativa nacional en la medida en que los problemas locales medioambientales se afrontan de forma más eficaz a ese nivel.

- Es necesario reforzar la integración entre las políticas medioambientales y las políticas sobre competencia, mercado único y fiscalidad.

Una de las principales dificultades que se encuentran para afrontar estos objetivos es la ausencia de una definición precisa de los términos propios de la fiscalidad ambiental. Al objeto de solventar esta dificultad, la Comisión ofrece una definición de «impuestos y gravámenes», que a lo largo de la Comunicación se denominarán «exacciones».

Así, se entiende por «impuestos y gravámenes» todo pago obligatorio y sin contraprestación, tanto si se ingresa en el presupuesto del Estado como si se destina a fines concretos. Una exacción se considerará de carácter ambiental cuando la sustancia o actividad gravada tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente e, incluso, cuando tiene un efecto sobre el medio ambiente que es menos claro pero resulta visiblemente positivo.

Desde un punto de vista práctico, la Comunicación clasifica las exacciones ambientales en dos grandes categorías:

- Exacciones sobre emisiones, que son impuestos que están directamente relacionados con la contaminación real o estimada provocada por emisiones a la atmósfera, al agua o al suelo o por la producción de ruido.

- Exacciones sobre productos, que se aplican a materias primas, a productos intermedios y a productos finales.

Definidos los conceptos a los que resultará de aplicación la Comunicación, ésta reconoce que la regulación jurídica de la fiscalidad ambiental en el Tratado es compleja puesto que éste no fue concebido teniendo en cuenta este tipo de instrumento de política ambiental, por lo que se hace preciso establecer una serie de orientaciones para la aplicación de exacciones ambientales. A estos efectos, la Comunicación analiza los preceptos que conforman el marco jurídico básico de las exacciones ambientales:

a) Abstención de establecer derechos de aduana sobre el comercio intracomunitario y exacciones de efecto equivalente.

Si bien este principio podría haber quedado vacío de contenido al no existir los derechos de aduana entre los Estados miembros, la Comisión recuerda que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha concluido que puede existir una exacción de efecto equivalente cuando se recaude por el mero hecho de que un producto atraviese la frontera o cuando el sistema impositivo general exima a una gran parte de la producción nacional.

b) Prohibición de restricciones cuantitativas a la importación y exportación de mercancías entre los Estados miembros y medidas de efecto equivalente.

No obstante, puede permitirse que una medida tenga este tipo de efecto cuando se juzgue necesaria para alcanzar un objetivo ambiental y siempre que los efectos en el mercado interior sean proporcionales a los beneficios que se obtengan para el medio ambiente. Para ello, deberá demostrarse que la medida no es discriminatoria, que es necesaria para alcanzar el objetivo medioambiental y que la carga que imponga sea proporcional respecto al objetivo de protección del medio ambiente.

c) Prohibición de tributos internos que discriminen productos de otros Estados miembros o protejan de algún otro modo la producción nacional.

Este principio se verá incumplido cuando un producto de un Estado miembro se encuentra gravado de una forma superior a un producto nacional, salvo que existan criterios objetivos que justifiquen la diferencia de gravamen (por ejemplo, las materias primas utilizadas) y esa diferenciación persiga objetivos de política económica compatibles con el Derecho Comunitario.

d) Incompatibilidad con el mercado de las ayudas estatales que falseen la competencia en el comercio intracomunitario.

Existirá una ayuda de Estado si los ingresos procedentes de exacciones ambientales se destinan a unos fines determinados que favorezcan a determinadas empresas o productos. Para valorar las ayudas estatales, por tanto, debe tenerse en cuenta tanto el origen como el empleo de los ingresos obtenidos. Los principios por los que se rige la Comisión para evaluar las ayudas que persigan objetivos ambientales se recogen en las directrices comunitarias sobre ayudas estatales a la protección del medio ambiente, que se comentarán en el apartado siguiente.

La Comunicación concluye estableciendo una serie de orientaciones sobre los mecanismos de control comunitario y, específicamente, sobre los requisitos de notificación de ayudas estatales, las obligaciones de notificación de cualquier reglamentación técnica, la notificación de medidas nacionales que incorporen Directivas comunitarias y la posibilidad de investigar a partir de reclamaciones presentadas por empresas afectadas o Estados miembros.

V. LAS DIRECTRICES DE LA COMISIÓN SOBRE AYUDAS ESTATALES A FAVOR DEL MEDIO AMBIENTE

Como hemos señalado, la normativa comunitaria establece la incompatibilidad con el mercado de las ayudas estatales que falseen la competencia en el comercio intracomunitario. No obstante, dado que el componente ambiental debe integrarse en todas las políticas comunitarias, cabe autorizar ayudas que permitan alcanzar un alto nivel de protección del medio ambiente, teniendo un efecto positivo sobre el desarrollo sostenible y permitiendo la plena aplicación del principio «quien contamina paga».

A través de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente, la Comisión propone una serie de orientaciones para determinar en qué medida y bajo qué condiciones pueden resultar necesarias ayudas estatales a fin de garantizar la protección del medio ambiente sin producir efectos desproporcionados en la competencia ni en el crecimiento económico.

1. Las Directrices de 1994

Las primeras Directrices, que se aprobaron en 1994 y tuvieron vigencia hasta el 31 de diciembre de 2000, tras sucesivas prórrogas, permitían la concesión de ayudas en dos supuestos:

– Cuando en determinadas circunstancias específicas no era posible la integración total de los costes, por lo que la concesión de ayudas podían incitar a las empresas a adaptarse a las normas, como solución alternativa temporal.

– Cuando las ayudas tuvieran un efecto innovador, especialmente para impulsar a las empresas a superar las normas o realizar inversiones adicionales para que sus instalaciones fueran menos contaminantes.

2. Las Directrices de 2001

Sin embargo, las Directrices aprobadas en 2001, con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2007, consideraron que, dado el tiempo transcurrido, ya no se encontraban justificadas las ayudas a la inversión cuyo único objeto fuera simplemente la adecuación a normas técnicas comunitarias, salvo en el caso de pequeñas y medianas empresas, dado que estas normas constituyen el Derecho ordinario que las empresas deben cumplir. En consecuencia, estas Directrices disponen que única-

mente podrán autorizarse ayudas cuando tengan por objeto superar el nivel de protección exigido por la normativa comunitaria (por ejemplo, cuando la inversión permita superar las normas comunitarias o un Estado miembro adopte normas nacionales más estrictas que las comunitarias). Por el contrario, no podrán concederse ayudas para superar normas comunitarias que ya estén aprobadas pero aún no vigentes.

En este contexto, podrán ser objeto de ayuda las inversiones en terrenos que sean estrictamente necesarias para cumplir objetivos ambientales, las inversiones en edificios, instalaciones y bienes de equipo cuyo fin sea reducir o eliminar la contaminación y otros efectos nocivos o adaptar los métodos de producción para proteger el medio ambiente. Asimismo, podrán tomarse en consideración determinados activos inmateriales adquiridos en condiciones de mercado a terceros independientes.

La ayuda no podrá exceder, salvo algunos supuestos excepcionales, de los siguientes límites:

- Ayudas transitorias a la inversión a favor de las PYME para que cumplan las nuevas normas comunitarias: 15% de los costes subvencionables.

- Ayudas a la inversión para la superación de normas comunitarias: 30% del coste de inversión subvencionable (40% en caso de PYME).

- Inversiones para el ahorro energético, la producción combinada de electricidad y calor, así como inversiones a favor de las energías renovables: 40% de los costes subvencionables (50% en caso de PYME).

Con carácter específico, podrán autorizarse ayudas en el sector energético (por un período limitado de diez años) cuando se manifiesten en forma de reducciones de impuestos ambientales (exenciones o desgravaciones), que tengan por objeto evitar colocar a determinadas categorías de empresas en una situación competitiva difícil y sean necesarias para garantizar la adopción o el mantenimiento de impuestos ambientales aplicables al conjunto de productos.

Todas las ayudas de funcionamiento en forma de desgravaciones y exenciones fiscales sobre impuestos para gravar ciertas actividades por motivos de protección del medio ambiente habrán de justificarse en la ausencia de armonización a nivel europeo o en los riesgos temporales de pérdida de competitividad internacional, siempre respetando el principio de que, en todo caso, las medidas fiscales habrán de contribuir significativamente a la protección del medio ambiente.

Con carácter general, los beneficios fiscales sobre impuestos ambientales estarán supeditados a la celebración de acuerdos ambientales entre el Estado miembro y las empresas beneficiarias. No obstante, en caso de no existir dicho acuerdo, la ayuda podría autorizarse si el importe pagado por la empresa tras la reducción es claramente superior al mínimo comunitario o, en ausencia de disposición comunitaria, las empresas beneficiarias abonan una parte significativa del impuesto nacional.

3. Las Directrices de 2008

A la fecha de cierre de este trabajo han sido aprobadas las nuevas Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente, cuya entrada en vigor se producirá una vez se publiquen en el DOCE y cuya vigencia se extenderá hasta el 31 de diciembre de 2014.

Partiendo del principio de que el objetivo del control de las ayudas estatales en el ámbito de la protección del medio ambiente es garantizar que las medidas de ayuda redunden en niveles superiores de protección ambiental y que los efectos positivos de éstas sean superiores a sus efectos negativos en lo tocante a la distorsión de la competencia, en opinión de la Comisión procede revisar la normativa sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente con el fin de garantizar que la ayuda esté mejor orientada, tenga una justificación económica más sólida y se base en procedimientos más eficaces, atendiendo en todo caso al principio «quien contamina paga».

En consecuencia, las Directrices de 2008 recogen las disposiciones que aplicará la Comisión a efectos de la evaluación de las ayudas a favor del medio ambiente, presentando, como principal novedad, dos tipos de evaluación en función del importe de la ayuda: una evaluación normalizada en el caso de ayudas de importe inferior a un umbral determinado y una evaluación adicional pormenorizada de las ayudas de importe superior a ese umbral.

Dicha evaluación se basará en la «prueba de sopesamiento», a través de la cual la Comisión sopesa la incidencia positiva de la medida de ayuda y sus potenciales efectos secundarios negativos.

Las ayudas estatales a favor del medio ambiente deben reunir los siguientes caracteres para que puedan ser autorizadas:

- Deben ser necesarias y tener un efecto incentivador: es decir, la ayuda debe dar lugar a que el beneficiario cambie su comportamiento de modo que el nivel de protección ambiental sea superior que si no le hubieran concedido la ayuda. Dichos incentivos deben dirigirse bien a alcanzar una protección superior a las normas comunitarias o bien a alcanzar la protección establecida por una normativa nacional más exigente que la comunitaria.

- Deben ser proporcionales, entendiéndose que se da esta proporcionalidad si no se podría haber logrado el mismo resultado con una ayuda inferior. En este contexto, el montante de la ayuda debe limitarse al mínimo necesario para alcanzar la protección deseada del medio ambiente.

En el caso de ayudas en forma de exenciones o reducciones de impuestos ambientales, la proporcionalidad debe asegurarse mediante condiciones y criterios que garanticen que el beneficiario no recibe ventajas excesivas y que el carácter selectivo de la medida se limita al mínimo estricto.

- Los efectos negativos de las ayudas deben ser limitados de modo que el

balance global sea positivo, para lo cual es crucial que las ayudas estén bien enfocadas.

En conclusión, las ayudas estatales para la protección del medio ambiente serán compatibles con el mercado común cuando, sobre la base de la «prueba de sopesamiento», permitan incrementar las actividades de protección ambiental sin afectar de forma adversa las condiciones de los intercambios comerciales.

Las Directrices de 2008, por otra parte, realizan un análisis específico para cada tipo de ayuda que podrá ser objeto de autorización, incrementando, con carácter general, los porcentajes de ayuda admisibles respecto a las anteriores Directrices. En el cuadro adjunto se reproduce el Anexo I del de las Directrices, en el que se resume la intensidad de la ayuda como porcentaje de los costes de inversión elegibles.

ANEXO I
Intensidad de la ayuda como porcentaje de los costes de inversión elegibles

	Pequeñas empresas	Medianas empresas	Grandes empresas
Ayudas para superar las normas comunitarias o mejorar la protección del medio ambiente en ausencia de normas comunitarias (*)	70% 80% si es ecoinnovación	60% 70% si es ecoinnovación	50% 60% si es ecoinnovación
Ayudas para la adaptación anticipada a futuras normas comunitarias – más de 3 años – entre 1 y 3 años antes de la fecha obligatoria de transposición	25% 20%	20% 15%	15% 10%
Ayudas para gestión de residuos	70%	60%	50%
Ayudas a energías renovables (*)	80%	70%	60%
Ayudas para el ahorro energético Ayudas para instalaciones de cogeneración (*)	80%	70%	60%
Ayudas para estudios medioambientales	70%	60%	50%
Ayudas para el saneamiento de emplazamientos industriales contabilizados	100%	100%	100%
Ayudas para la relocalización de empresas	70%	60%	50%

(*) 100% en el caso de procesos competitivos.

Por lo que se refiere a las ayudas en forma de exenciones y reducciones de impuestos ambientales, las mismas serán compatibles con el mercado común siempre que propicien una mejora significativa de la protección del medio ambiente y no perjudiquen el objetivo general perseguido. Concurriendo estos requisitos las

Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea

Directrices consideran compatibles dichas exenciones y reducciones durante un período limitado de diez años siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- La empresa destinataria de la ayuda abone un porcentaje significativo del impuesto (al menos el 20% en impuestos no armonizados y el nivel impositivo mínimo comunitario establecido en la Directiva aplicable en caso de impuestos armonizados).

- La reducción o exención se supedita a la celebración de acuerdos ambientales entre el Estado y las empresas beneficiarias por los cuales éstas se comprometan a alcanzar objetivos de protección ambiental durante el período de vigencia de las exenciones o reducciones. Los acuerdos serán evaluados por la Comisión, su control asegurado por los Estados miembros y revisados como mínimo cada tres años a la luz de la evolución tecnológica y otros avances.

Por otra parte, como habíamos adelantado, las ayudas podrán estar condicionadas a una evaluación más detallada cuando su importe o la capacidad de generación de electricidad excedan de determinados parámetros.

En este caso, las ayudas en forma de reducción o exenciones fiscales se declaran compatibles previa verificación de que los criterios y las condiciones aplicadas por los Estados miembros sean proporcionados a la situación específica del beneficiario.

Las Directrices concluyen con una serie de disposiciones finales, entre las que destaca la obligación de los Estados miembros, en caso de exenciones o reducciones fiscales, de presentar el texto o los textos legislativos y/o reglamentarios que instituyan la ayuda, precisar las categorías de empresas que se puedan acoger a la reducciones o exenciones fiscales y los sectores de la economía más afectados por ellas y explicar cómo se ha respetado el efecto incentivador en lo que concierne a las grandes empresas (en versiones anteriores del Anteproyecto se establecía la obligación de presentar una lista de los beneficiarios que hubieran recibido una desgravación fiscal anual de importe superior a 200.000 euros).

VI. LA PROPUESTA DE REFORMA AMBIENTAL EN LA FISCALIDAD DEL AUTOMÓVIL

Una de las reformas más recientes que se está abordando en el ámbito comunitario es la introducción de un componente ambiental significativo en la fiscalidad del automóvil, al considerarse las medidas fiscales como un instrumento eficaz para la consecución de los objetivos ambientales comunitarios de reducción de emisiones contaminantes, ahorro y eficiencia energética.

La competencia para regular la fiscalidad del automóvil corresponde a los Estados miembros, a través de sus disposiciones nacionales, dada la ausencia de

disposiciones comunitarias sobre la cuestión, salvo alguna previsión contenida en las Directivas 83/182/CEE y 83/183/CEE.

Esta situación ha conducido, tras la última ampliación de la Unión Europea, a la existencia, en la actualidad, de 27 sistemas impositivos diferentes sobre los automóviles, lo que ha generado las siguientes dificultades:

- Por una parte, la generación de distorsiones fiscales en el mercado y de obstáculos a la libre circulación, como consecuencia de situaciones de doble imposición y del traslado transfronterizo de automóviles por motivos tributarios.

- Por otra parte, la dificultad para usar de forma eficaz las medidas fiscales para reducir las emisiones de CO₂ producidas por los automóviles y alcanzar el objetivo de 120 gramos de CO₂ por kilómetro marcado por la estrategia comunitaria.

A la vista de estas dificultades, la Comisión presentó, con fecha 6 de septiembre de 2002, la Comunicación «La fiscalidad de los turismos en la Unión Europea» [COM (2002) 431 final], en la cual, por lo que se refiere al componente ambiental, concluyó que, constituyendo la fiscalidad de los vehículos un instrumento complementario esencial para lograr los objetivos comunitarios de limitación de emisiones de CO₂, era necesario reestructurar la base imponible de los gravámenes aplicables a los turismos con el fin de establecer una relación más directa entre el nivel de imposición y las emisiones de CO₂. A este objeto, deberían transformarse los impuestos de matriculación y los impuestos anuales de circulación en gravámenes enteramente calculados sobre la base de CO₂ o, al menos, integrar un nuevo factor relacionado con el CO₂.

Con base en las recomendaciones de dicha Comunicación, la Comisión, con fecha 5 de julio de 2005, presentó la «Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo» [COM (2005) 261 final], la cual tiene una doble finalidad: mejorar el funcionamiento del mercado interior y aplicar la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂ producidas por los automóviles.

La Propuesta de Directiva pretende ser un instrumento que otorgue flexibilidad a los Estados miembros para alcanzar los objetivos marcados, pero sin introducir nuevos impuestos sobre los automóviles, sino tan sólo reestructurando los existentes en los Estados miembros que los hayan implantado.

Dicha reestructuración, como hemos señalado, consistiría en la introducción en las bases imponibles de los impuestos de matriculación y los impuestos anuales de circulación de un componente vinculado al dióxido de carbono, en función del número de gramos de CO₂ por kilómetro emitidos por cada automóvil de turismo concreto. Esta reestructuración se realizaría de forma progresiva:

- A más tardar el 31 de diciembre de 2008, el total de ingresos fiscales derivados del componente de los impuestos anuales de circulación y de los impuestos de

matriculación vinculado al dióxido de carbono debería representar al menos el 25% del total de ingresos derivados de esos impuestos.

- A más tardar el 31 de diciembre de 2010, el total de ingresos fiscales derivados del componente de los impuestos anuales de circulación y de los impuestos de matriculación vinculado al dióxido de carbono debería representar al menos el 50% del total de ingresos derivados de esos impuestos.

Por otra parte, y con el objeto de evitar las distorsiones en el mercado, la Propuesta prevé la eliminación de los impuestos de matriculación a partir del 1 de enero de 2016 y el establecimiento de una serie de sistemas de reembolso para corregir las situaciones de doble imposición.

La Propuesta de Directiva ha sido aprobada por la Resolución legislativa del Parlamento Europeo de 23 de agosto de 2006, sobre la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, con una serie de enmiendas dirigidas a que el componente ambiental de la reforma no se circunscriba al dióxido de carbono, sino también al consumo de combustible y a las emisiones de otros contaminantes.

VII. EL LIBRO VERDE SOBRE LA UTILIZACIÓN DE INSTRUMENTOS DE MERCADO EN LA POLÍTICA DE MEDIO AMBIENTE Y OTRAS POLÍTICAS RELACIONADAS

Con fecha 28 de marzo de 2007 se ha adoptado el Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas [COM (2007) 140 final].

El Libro Verde pretende convertirse en el punto de partida para el examen y el debate sobre el fomento de la utilización de instrumentos de mercado en diversas áreas de la política medioambiental, tanto a nivel comunitario como nacional.

Con este objeto, el Libro Verde destaca el papel protagonista desempeñado por la Unión Europea a nivel mundial por su actuación en el ámbito de la sostenibilidad ambiental y, en particular, del cambio climático, favoreciendo cada vez más, para alcanzar este fin, los instrumentos económicos o basados en el mercado, como por ejemplo los impuestos indirectos, las subvenciones específicas o la compraventa de derechos de emisión.

Ahora bien, el Libro Verde recuerda que los instrumentos económicos no son la panacea de todos los problemas, sino que necesitan un marco reglamentario claro y su utilización en combinación con otros instrumentos normativos. Dicho lo cual, la Comisión resalta que, eligiendo el instrumento adecuado y concebido adecuadamente, los instrumentos de mercado ofrecen ciertas ventajas respecto a los instrumentos normativos:

- Permiten fijar correctamente los precios, de forma que éstos reflejen los

costes ambientales y los actores económicos puedan tomarlos en consideración y modificar su comportamiento.

– Permiten a la industria un mayor grado de flexibilidad para alcanzar los objetivos.

– Inducen a las empresas a introducir innovaciones tecnológicas con el fin de reducir el impacto negativo en el medio ambiente.

– Favorecen el empleo cuando se utilizan en el contexto de la reforma fiscal ambiental.

– Evitan distorsiones en el mercado, garantizan que un mismo sector esté sometido a cargas similares en toda la Unión Europea, subsanan posibles efectos negativos sobre la competitividad en la Unión Europea y fortalecen a la Unión Europea a la hora de afrontar la competencia exterior de sus socios comerciales.

Partiendo, pues, de este consenso sobre la mayor eficacia, con carácter general, de los instrumentos de mercado, la experiencia ha demostrado que las medidas fiscales (ya sea en forma de impuestos o de subvenciones) tienen ventajas e inconvenientes respecto a otros instrumentos de mercado. Así, el Libro Verde destaca los siguientes aspectos para su debate:

– Certeza: mientras que los regímenes de permisos negociables proporcionan más certeza en cuanto a la realización de objetivos políticos específicos, los impuestos proporcionan seguridad en relación con el coste o el precio del objetivo político y suelen ser más fáciles de gestionar.

– Generación de ingresos: los impuestos, además de influir en los comportamientos, tienen capacidad de generación de ingresos.

– Procedimiento de adopción: debido al requisito de unanimidad en el ámbito fiscal, las posibilidades de recurrir a los impuestos no son las mismas que para el resto de instrumentos económicos.

A la vista de estas características, la Comisión considera que debe potenciarse la utilización de cada tipo de instrumento de mercado en el ámbito más adecuado, evitando los solapamientos entre instrumentos. En este contexto, el Libro Verde incide en la necesidad de estudiar la posibilidad de abordar alternativas que se están experimentando en algunos Estados miembros:

– La «reforma fiscal verde», en virtud de la cual se desplazaría la presión fiscal desde los impuestos sobre el trabajo hacia los impuestos sobre actividades que perjudican el medio ambiente.

– La utilización de incentivos fiscales eficaces para fomentar comportamientos ecológicos y facilitar la innovación, la investigación y el desarrollo, lo que supone la eliminación de las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente (bien porque afecten negativamente al medio ambiente o bien porque supongan un obstáculo para la competitividad).

El Libro Verde concluye subrayando la necesidad de adoptar reformas en distintos ámbitos del medio ambiente, como son la energía, el transporte, las aguas, la gestión de residuos, la biodiversidad y la atmósfera:

- Reconociendo que la energía es actualmente la principal prioridad de la Unión Europea, se resalta la necesidad de reforzar la conexión entre la fiscalidad de la energía y los objetivos políticos pertinentes. A estos efectos, se propone la introducción a nivel nacional de un impuesto sobre el consumo de energía (gravamen sobre los combustibles) y de un impuesto ambiental sobre las emisiones, los cuales actuarían de forma complementaria con otros instrumentos económicos (principalmente, el régimen de comercio de emisiones).

- Limitar el impacto del transporte en el medio ambiente, destacando las propuestas ya realizadas de la introducción de un componente vinculado a las emisiones de CO₂ en la base imponible de los impuestos anuales de circulación y matriculación, la adopción de medidas en los ámbitos del transporte aéreo, transporte marítimo e infraestructuras y la eficacia de los sistemas locales de tarificación para reducir la congestión urbana.

- La Comisión considera esencial la utilización de instrumentos de mercado para lograr una gestión sostenible de las aguas, valorando los tributos aplicados por algunos Estados miembros a la extracción o al consumo de agua y sus efectos sobre el consumo, las fugas y la contaminación.

- Para alcanzar los objetivos de prevención y gestión de residuos, se propone el estudio de un impuesto armonizado sobre los vertidos, con tipos mínimos aplicables a escala comunitaria, que evite el riesgo de traslado de residuos en el caso de que se produjeran diferencias importantes entre los impuestos nacionales.

- En el ámbito de la protección de la biodiversidad, en el que se utilizan tanto tributos como subvenciones y permisos negociables, propone la Comisión profundizar en instrumentos como los «pagos por servicios medioambientales» o los sistemas de compensación de la biodiversidad.

- La utilización de instrumentos de mercado para la lucha contra la contaminación atmosférica no es novedosa, destacando tanto los impuestos sobre emisiones como los sistemas nacionales de comercio de derechos de emisión. En este contexto, se plantea la posibilidad de estudiar la extensión del régimen de comercio de derechos de emisión a las emisiones de NO_x y SO₂ y de compatibilizar este sistema con los tributos nacionales que aplican ya varios Estados miembros.

En conclusión, la Comisión considera que, como complemento de la normativa y otros instrumentos, debería recurrirse cada vez más a los instrumentos de mercado y, en particular, a los regímenes de comercio de emisiones, las medidas fiscales (especialmente impuestos indirectos) y las subvenciones.

VIII. A MODO DE CONCLUSIÓN

1. La fiscalidad ambiental en la Unión Europea y sus principios inspiradores

Como ha quedado patente en los apartados anteriores, la utilización de las medidas fiscales como instrumento para la protección del medio ambiente ha evolucionado de forma paralela a la creciente preocupación en la Unión Europea por nuestro entorno y el cambio climático.

Coincide, de esta forma, la opinión de la Unión Europea con las experiencias internacionales que apuestan por la fiscalidad ambiental como una vía eficaz para proteger el medio ambiente en combinación con otras medidas de carácter tanto económico como jurídico. En este sentido, el Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionada [COM (2007) 140 final] no ha supuesto más que el colofón de las experiencias acumuladas durante los últimos quince años en esta materia y una apuesta decidida para el futuro.

De la trayectoria durante estos últimos quince años, descrita en los apartados anteriores de este trabajo, podemos extraer el enunciado de los principios inspiradores de las líneas básicas de la tributación medioambiental en el ámbito Unión Europea, fruto, como decimos, de las diferentes experiencias acumuladas tanto en el seno de la propia Unión como en los Estados miembros:

– El principio «quien contamina paga»: como hemos tenido ocasión de comentar, la formulación y recepción de este principio corresponde fundamentalmente a la OCDE y a la Unión Europea y, si bien su aplicación no es exclusiva al ámbito de la tributación medioambiental, se ha convertido en su principio inspirador al existir un cierto consenso en torno a su relación directa con el principio de capacidad económica y la función extrafiscal de las figuras tributarias.

Como reverso del principio «quien contamina paga», y así lo han manifestado por ejemplo las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 15/2002, de 9 de enero de 2002 (JUR 2002, 95694) y 1316/2001, de 5 de diciembre de 2001 (JUR 2002, 94090), se ha enunciado el principio «quien descontamina cobra», de forma que *«frente al principio de que “quien contamina paga” ha de aplicarse el principio correlativo de que quien desarrolla una actividad dirigida a contaminar lo menos posible, menos ha de pagar también, obteniendo por ello la oportuna compensación»*.

Por tanto, partiendo del principio general «quien contamina paga», también cabe la utilización de incentivos fiscales tanto en tributos ambientales como no ambientales (por ejemplo, Impuesto sobre Sociedades), siendo su finalidad la de premiar el esfuerzo inversor que tenga por objeto, por ejemplo, la reducción de la contaminación originada por el desarrollo de una actividad económica, fomentando una actitud activa de los agentes económicos hacia la protección del medio ambiente.

– El principio de subsidiariedad: tras los fracasados intentos de la creación de

Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea

un impuesto comunitario sobre las emisiones de CO₂ y la energía, la Unión Europea ha abandonado las pretensiones de crear nuevos impuestos y ha centrado sus esfuerzos en la armonización de los tributos ya existentes en los Estados miembros.

De esta forma, el objetivo de los órganos comunitarios no es tanto alcanzar una fiscalidad única en el ámbito de la Unión, sino evitar las distorsiones que pudieran originarse por la existencia de sistemas tributarios discrepantes mediante la consecución de unos acuerdos mínimos que sirvan como directrices a los Estados miembros que hayan establecido o decidan crear (pero sin imponer su creación) tributos e incentivos fiscales de carácter ambiental. Buen ejemplo de ellos son la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad o la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo [COM (2005) 261 final].

- El principio de neutralidad: en el seno de la Unión Europea se ha ido construyendo progresivamente el principio de la «reforma fiscal verde», de una manera más tímida al inicio, como una posible ventaja de la fiscalidad ambiental, y de forma manifiesta en la actualidad, ya no como una mera posibilidad, sino como un objetivo en sí mismo.

La finalidad de este principio es que la introducción de la fiscalidad ambiental no introduzca distorsiones ni suponga una traba para la competitividad y el crecimiento de las economías de los Estados miembros, lográndose este objetivo con la correlativa reducción de las cargas sobre el trabajo (impuestos y cotizaciones a la seguridad social) y de otros tributos.

Si bien este modelo ha sido probado con éxito en los países nórdicos, con una fiscalidad ambiental experimentada y, por tanto, con mucho más desarrollo, no existe un consenso unánime sobre su efectividad, ya que los resultados obtenidos en otros países no han sido tan concluyentes.

- El principio de no distorsión de la competencia: como hemos comentado, los tributos e incentivos fiscales ambientales deberán estar estructurados y adecuarse a una serie de principios y objetivos para evitar, por una parte, que puedan suponer una pérdida de competitividad no deseada y, por otra parte, que puedan calificarse como ayudas estatales incompatibles con el ordenamiento jurídico comunitario. De esta forma, si bien entre los objetivos perseguidos por la Comunidad se encuentran la protección del medio ambiente, la normativa comunitaria prohíbe las ayudas de Estado que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o productores.

A este respecto, la Comisión Europea, ha manifestado en su Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo de 20 de septiembre de 2000 «Conjugar nuestras necesidades y nuestras responsabilidades: integración de las cuestiones medioambientales en la política económica» [COM (2000) 576 final], que, a su juicio, los incentivos fiscales ambientales pueden favorecer la difusión de nuevas tecnologías o actividades beneficiosas para el medio ambiente. No obstante,

el riesgo de este planteamiento alternativo, como indica la propia Comisión Europea, es que los beneficiarios de estas subvenciones pueden llegar a ser dependientes de ellas, dificultando su supresión incluso cuando dejen de tener justificación en el ámbito medioambiental o económico.

2. Efectos de los principios comunitarios en la fiscalidad ambiental en España

La trayectoria y los principios inspiradores de la tributación medioambiental en la Unión Europea han sido, como no podía ser de otro modo, la guía orientadora de la fiscalidad ambiental en España, si bien, como comentaremos a continuación, adecuándose a la singularidad territorial que presenta nuestro país.

Lo cierto es que el desarrollo en España de esta categoría de tributos es prácticamente inexistente a nivel estatal, destacándose únicamente algunos elementos ambientales reconocibles en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre la Electricidad. Uno de los ejemplos más recientes la transposición de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, por medio de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas Directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

Por el contrario, los tributos ambientales han tenido un intenso desarrollo en el ámbito autonómico. Las Comunidades Autónomas, con capacidad legislativa en materia tributaria, pero muy limitada por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, han encontrado en el nicho de la fiscalidad ambiental una alternativa para desarrollar sus competencias (impuestos sobre emisiones atmosféricas, impuestos sobre vertidos a las aguas e impuestos sobre la entrega de residuos en depósitos, principalmente). No obstante, esta fórmula no se ha visto exenta de controversia, lo que ha llevado a la interposición de diversos recursos de inconstitucionalidad contra algunos impuestos autonómicos y a la declaración de inconstitucionalidad de los Impuestos sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente de Baleares y Extremadura por las Sentencias del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000 y 13 de junio de 2006, respectivamente.

De esta forma, mientras que España presentó una significativa oposición a las propuestas comunitarias para la creación de un impuesto sobre las emisiones de CO₂ y la energía, las Comunidades Autónomas descubrieron en este campo una oportunidad para desarrollar su autonomía financiera. De esta forma, Galicia, en el año 1995, creó el primer impuesto en nuestro ámbito nacional sobre las emisiones de gases contaminantes a la atmósfera, iniciativa que fue seguida por Castilla-La Mancha (2000), Andalucía (2003), Murcia (2005) y Aragón (2005).

De forma resumida, los principales impuestos ambientales establecidos en el

Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea

ámbito autonómico, con diversas peculiaridades y a menudo controvertidos, son los siguientes:

Emisiones atmosféricas	Vertidos a las aguas	Depósitos de residuos	Instalaciones que inciden sobre el medio ambiente
Galicia Castilla-La Mancha Andalucía Aragón Murcia	Andalucía Murcia	Castilla-La Mancha Andalucía Murcia	Extremadura

El escaso desarrollo de los tributos ambientales en España conllevó la recomendación de la OCDE, en su estudio «Análisis de los resultados medioambientales en España», hecho público a finales de 2004, de revisar los impuestos ambientales con el fin de reestructurarlos de modo más favorable para el medio ambiente, tal vez en el contexto de una reforma fiscal que equilibrase la carga impositiva sobre la energía y el trabajo.

En efecto, por lo que se refiere a la situación en España, lo cierto es que, lejos de las «reformas fiscales verdes» que se han afrontado en otros países y por las que abiertamente apuesta la Unión Europea, la fiscalidad ambiental tiene un escaso desarrollo.

No obstante, en desarrollo de estas recomendaciones tanto de la OCDE como de la Unión Europea, en los últimos meses se han abordado diversas propuestas de reforma fiscal ambiental al objeto de reconfigurar el sistema tributario español para incorporar el elemento ambiental.

Una de las primeras medidas es la reforma del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (conocido como Impuesto de Matriculación), el cual, siguiendo las directrices de la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo [COM (2005) 261 final], comentada con anterioridad, ha sido reconfigurado para vincular su gravamen a las emisiones de CO₂ a la atmósfera, combinando el principio «quien contamina paga» y el principio de neutralidad (es decir, la reconfiguración del tributo no supondrá un incremento de la recaudación, sino una redistribución de la misma en función de las emisiones atmosféricas de CO₂). Esta reforma se ha acometido en la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de Calidad del Aire y de la Atmósfera, recogiendo finalmente en la Disposición Adicional Octava de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de Calidad del Aire y de Protección de la Atmósfera, la cual ha sido modificada posteriormente por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009.

Para la completa implantación de la referida Propuesta de Directiva debería asimismo realizarse una reforma del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (conocido como Impuesto de Circulación) para introducir en su base imponi-

ble un componente vinculado al dióxido de carbono, en función del número de gramos de CO₂ por kilómetro emitidos. No obstante, esta reforma, al afectar a la financiación de los municipios, probablemente deba ser planteada en una revisión global de la financiación local.

A pesar de estas incipientes reformas, España se encuentra aún pendiente de acometer una auténtica «reforma fiscal verde», tal y como viene sugiriendo la Unión Europea, que suponga una progresiva sustitución de las cargas tributarias y sociales sobre el trabajo para trasladarla hacia las actividades contaminantes.

Junto con estas tímidas aproximaciones a la implantación de la fiscalidad ambiental, España se ha caracterizado por un mayor desarrollo de los incentivos fiscales medioambientales (reflejo de la segunda vertiente del principio «quien contamina paga»). Este tipo de medidas, como hemos señalado anteriormente, tienen el objetivo de incentivar, de una forma positiva, la actuación medioambiental adecuada de los agentes económicos. Así, en los últimos años se han venido estableciendo exenciones, bonificaciones y deducciones en diversos tributos por el comportamiento ambientalmente correcto de las empresas, desarrollando la ya referida segunda vertiente del principio «quien contamina paga».

En esta categoría destacan con fuerza propia, sin duda alguna, las deducciones por inversiones medioambientales existentes en el Impuesto sobre Sociedades así como las bonificaciones previstas en diversos tributos locales.

No obstante, la reforma del Impuesto sobre Sociedades introducida por la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, la Renta de no Residentes y el Patrimonio, ha introducido una reducción gradual de las deducciones por inversiones medioambientales, hasta su total desaparición, lo que supondrá la eliminación de un importante incentivo para fomentar el comportamiento ambientalmente correcto de las empresas y generar una conciencia colectiva empresarial hacia la protección del medio ambiente.

En efecto, debe señalarse que este incentivo fiscal ha supuesto un importante instrumento para las Administraciones medioambientales (estatal, autonómica y local) de cara a impulsar la conducta de las empresas a favor de la protección del medio ambiente, generar una conciencia de responsabilidad empresarial ambiental y, concretamente, promover la realización de inversiones que supongan una mejora de las exigencias establecidas en la normativa ambiental, así como la suscripción de convenios y acuerdos en virtud de los cuales las empresas se comprometan voluntariamente con una actitud ambientalmente más responsable y a la realización de inversiones medioambientales.

En consecuencia, sería deseable que, a la vista del significativo peso que gana este tipo de instrumentos en el ámbito comunitario, se abordara en España de una forma decidida la utilización de instrumentos fiscales, tanto en forma de tributos ambientales como de incentivos (compatibles con el ordenamiento comunitario), para promover de una forma eficiente la protección del medio ambiente.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y ÁLVAREZ VILLA, M. T.: «Los impuestos especiales en la Unión Europea ¿De una finalidad recaudatoria a la de protección del medio ambiente?», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 183, abril 2000.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y RIVAS, David M.: «La integración del medio ambiente en el sistema económico y financiero en los países de la Unión Europea: la fiscalidad ecológica», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 219, abril 2003.
- BELTRÁN DE FELIPE, M.: «Aproximación a los instrumentos de intervención administrativa sobre el medio ambiente en el Derecho Comunitario», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, marzo 1995.
- BORRERO MORO, C. J.: «Límites del Derecho Comunitario a los tributos ambientales», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 193, febrero 2001.
- CAREAGA, A. M^a: «Compatibilidad de los impuestos medioambientales en el Mercado Único», *Impuestos*, 1999.
- CASANA MERINO, F.: «La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 237, octubre 2004.
- CASTILLO DAUDÍ, M. y JUSTE RUIZ, J.: «La actualización de la política de Medio Ambiente por el Tratado de Ámsterdam», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 186, julio 2000.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 237, octubre 2004.
- COBOS GÓMEZ, J. M.: *Las Deducciones por Inversiones Medioambientales: aproximación legal, administrativa y jurisprudencial*, Aranzadi, 2004.
- «El medio ambiente en la reforma del Impuesto sobre Sociedades», *Ecosostenible*, núm. 27, enero 2007.
- CORNEJO PÉREZ, A.: «La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos», *Crónica Tributaria*, núm. 111, 2004.
- FALCÓN Y TELLA, R. (Dir.): *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.
- FRANCO YANNA, G. y HERRERA MOLINA, P. M.: «Los nuevos instrumentos económicos para el fomento de energías renovables desde la perspectiva del Derecho financiero comunitario», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 237, octubre 2004.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: perspectiva interna y comunitaria», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 237, octubre 2004.
- GUERVÓS MAILLO, M. Á.: «Imposición sobre la energía en la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 240, enero 2005.

- «Perspectivas de futuro de los impuestos ambientales en la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 190, noviembre 2000.
- HERRERA MOLINA, P. M.: «Competencias comunitarias sobre fiscalidad ambiental», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 193, febrero 2001.
- HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F.: «Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 83, 1994.
- JAQUENOD DE ZSÓGÓN, S.: *Iniciación al Derecho Ambiental*, Dykinson, SL, Madrid, 1996.
- LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J., LARA DE VICENTE, F., FUENTES GARCÍA, F. y VEREZ HERRADÓN, R.: «La reforma fiscal ecológica en la Unión Europea: antecedentes, experiencia y propuestas», *Revista de Economía Institucional*, vol. 8, núm. 15, segundo semestre, 2006.
- LUCHENA MOZO, G. M^a y PATÓN GARCÍA, G.: «Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental», *Quincena Fiscal*, núm. 18, octubre 2005.
- MARCILLA LÓPEZ, A. y COLLADO PÉREZ, M.: «La tributación medioambiental», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 206, 2000.
- NAVIERA DE CASANOVA, G.: «Las políticas comunitarias de medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el Derecho Comunitario Europeo», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 223, 1994.
- OCDE: *La Fiscalidad y el Medio Ambiente. Políticas Complementarias*, Mundiprensa, Madrid, 1994.
- ORTIZ CALLE, E.: «Armonización Comunitaria de la imposición especial sobre hidrocarburos y fiscalidad ambiental (Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 10 de junio de 1999, dictada en el asunto C-346/97 y relativa a las cuestiones prejudiciales planteadas en el litigio entre "Transwede Airways AB" y la Administración tributaria sueca)», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 189, octubre 2000.
- PÉREZ ARRAIZ, J.: «La Propuesta de Directiva de la Comisión Europea para un Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía», *Impuestos*, Tomo 2, 1996.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M.: «Problemática actual y perspectivas de la tributación medioambiental en la Unión Europea», *Impuestos*, Tomo 2, 2001.
- *La alternativa fiscal verde (La utilización de instrumentos económicos de protección ambiental con especial referencia a la Comunidad Autónoma de Extremadura)*, Lex Nova, Valladolid, 2004.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: «La implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, marzo, 1995.
- «Impuestos, energía y Derecho comunitario», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 193, febrero 2001.

_____ *Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea*

VAQUERA GARCÍA, A.: «Propuestas comunitarias sobre la fiscalidad de la energía», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 193, febrero 2001.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: «La protección fiscal del medio ambiente en la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, marzo 1995.

YÁBAR STERLING, A. (Dir.) y HERRERA MOLINA, P. M. (Coord.): *La protección fiscal del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

J&A CASTRICUES
CENTRO DE DOCUMENTACION
MADRID

TRATADO DE TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

FERNANDO BECKER
LUIS MARÍA CAZORLA
JULIÁN MARTÍNEZ-SIMANCAS
Directores

Prólogo
IGNACIO S. GALÁN

VOLUMEN II



IBERDROLA

THOMSON



ARANZADI

Primera edición, 2008

© Iberdrola - 2008
© Editorial Aranzadi, SA

Editorial Aranzadi, SA
Camino de Galar, 15
31190 Cizur Menor (Navarra)

Imprime: Rodona Industria Gráfica, SL
Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11
31013 - Pamplona

Depósito Legal: NA 1463/2008

ISBN 978-84-8355-272-8 (Obra completa)

ISBN 978-84-8355-735-8 (Vol. II)

Printed in Spain. Impreso en España.

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

Reservados todos los derechos. El contenido de esta publicación no puede ser reproducido, ni en todo ni en parte, ni transmitido, ni registrado por ningún sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sin el permiso previo, por escrito, de Editorial Aranzadi, SA.