

ESTUDIOS

DERECHO FISCAL Y MEDIO AMBIENTE

LOS RETOS DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL
EUROPEA Y LOS DESAFÍOS DEL ORDENAMIENTO
JURÍDICO ESPAÑOL PARA SU APLICABILIDAD

ANA MONTORO LÓPEZ

INCLUYE LIBRO
ELECTRÓNICO

III ARANZADI

© Ana Montoro López, 2025
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Primera edición: mayo 2025

Depósito Legal: M-11126-2025

ISBN versión impresa con complemento electrónico: 978-84-1085-131-3

ISBN versión electrónica: 978-84-1085-132-0

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© ARANZADI LA LEY, S.A.U. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de ARANZADI LA LEY, S.A.U., es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Índice general

Página

INTRODUCCIÓN	13
--------------------	----

PARTE I

ORÍGENES, DESARROLLO Y EVOLUCIÓN DE LA PROTECCIÓN AMBIENTAL EN LA REGULACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA

CAPÍTULO 1

APROXIMACIÓN CONCEPTUAL Y PRINCIPIOS JURÍDICOS INSPIRADORES DE LA PROTECCIÓN AMBIENTAL EUROPEA DESDE EL ESTUDIO DE LAS CONVENCIONES INTERNACIONALES

1.1. El derecho ambiental internacional de mediados del siglo XIX a 1945	25
1.2. De la creación de la Organización de Naciones Unidas a la Conferencia de Estocolmo de 1972	31
1.3. De Estocolmo a la Conferencia de Río de Janeiro de 1992	34
1.4. De la Conferencia de Río a Río + 20 de 2012	38
1.5. Desde el Acuerdo de París a la actualidad	42

CAPÍTULO 2

LOS PRINCIPIOS INFORMADORES DEL DERECHO AMBIENTAL EUROPEO EN EL ORDENAMIENTO VIGENTE. PRINCIPIOS DE CARÁCTER GENERAL Y ESPECÍFICO

2.1. Principio de Integración	46
-------------------------------------	----

	<i><u>Página</u></i>
2.2. Principio de Subsidiariedad	48
2.3. Principio de Proporcionalidad	49
2.4. Principio de Acción Preventiva	50
2.5. Principio de Corrección en la Fuente	53
2.6. Principio de Precaución	55
2.7. Principio de «quien contamina paga»	56

CAPÍTULO 3

COMPETENCIA NORMATIVA EN MATERIA AMBIENTAL EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA. EL PROCESO DECISORIO EN LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS EN MATERIA AMBIENTAL

3.1. Adopción de medidas en materia ambiental en función de lo establecido en el artículo 192 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea	69
3.2. Procedimiento ordinario	70
3.3. Procedimiento especial	72
3.4. Adopción de medidas en materia ambiental en función de la base jurídica del mercado interior	73
3.5. Medidas de mayor protección en virtud del artículo 193 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea	74

CAPÍTULO 4

LA GARANTÍA AMBIENTAL EN EL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

4.1. La interpretación de la Garantía ambiental por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea	78
4.2. La Garantía ambiental en los instrumentos legislativos de la Unión Europea	85

PARTE II

LA APORTACIÓN COMUNITARIA. LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA

CAPÍTULO 5

LA REGULACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA

5.1. La tributación ambiental en la Unión Europea	93
5.2. Naturaleza y clases de tributos ambientales	98
5.3. La armonización de la imposición ambiental europea	103
5.4. Impacto recaudatorio de la imposición ambiental europea	108

CAPÍTULO 6

LOS RETOS DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS AMBIEN- TALES

6.1. Ventajas de la aplicación de tributos ambientales	117
6.2. Inconvenientes de la aplicación de la fiscalidad ambiental	119

CAPÍTULO 7

LA REFORMA FISCAL VERDE EUROPEA APLICADA A LOS PRINCIPALES MODELOS FISCALES NACIONALES DE LOS ESTADOS MIEMBROS. EL CASO DE DINAMARCA, ALEMA- NIA Y FRANCIA

7.1. Descarbonización y tributación en la fiscalidad ambiental da- nesa	129
7.2. Energía y tributación en la fiscalidad ambiental alemana	137
7.3. Contaminación y tributación en la fiscalidad ambiental fran- cesa	142

CAPÍTULO 8

EL RESULTADO DE LA POLÍTICA FISCAL EN MATERIA MEDIOAMBIENTAL DE LA UNIÓN EUROPEA Y DE LAS POLÍTICAS COMUNITARIAS

8.1. Los primeros programas de acción ambiental de la Unión Europea	149
8.2. Cuarto Programa de acción ambiental	154
8.3. Quinto Programa de acción ambiental	156
8.4. Sexto Programa de acción ambiental	158
8.5. Séptimo Programa de acción ambiental	160
8.6. Actual política ambiental europea. Pacto verde europeo y Octavo programa de acción	161
8.7. Objetivos de las políticas comunitarias	164

CAPÍTULO 9

FINANCIACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL AMBIENTAL EUROPEA

9.1. Instrumento Financiero para el Medio Ambiente	169
9.2. Fondo de Cohesión	171
9.3. Fondo de Transición Justa	172

PARTE III

**LA PROYECCIÓN DEL MODELO COMUNITARIO
EN LA PROTECCIÓN FISCAL MEDIOAMBIENTAL
EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL**

CAPÍTULO 10

LA ASUNCIÓN DEL MODELO COMUNITARIO EN ESPAÑA Y LAS DIFICULTADES EN SU APLICABILIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

10.1. Transposición de la Directiva	177
---	-----

10.2. Distribución de competencias en materia de fiscalidad ambiental	178
10.3. Clasificación de la tributación ambiental en el ordenamiento jurídico español	190
10.4. La extrafiscalidad de los tributos ambientales	193
10.5. La afectación de los tributos ambientales	195

CAPÍTULO 11

LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA. TRIBUTOS AMBIENTALES DE CARÁCTER ESTATAL

11.1. Tributos sobre el agua	198
11.2. Tributos sobre residuos	201
11.3. Tributos sobre la energía	209

CAPÍTULO 12

LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA. TRIBUTOS AMBIENTALES DE CARÁCTER AUTONÓMICO

12.1. Tributos sobre el agua	225
12.2. Tributos sobre emisiones contaminantes	230
12.3. Tributos sobre estancias turísticas	244
12.4. Tributos sobre energía	245
12.5. Tributos sobre la minería	256

CAPÍTULO 13

LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA. TRIBUTOS AMBIENTALES DE CARÁCTER MUNICIPAL

13.1. Impuesto sobre bienes inmuebles	259
13.2. Impuesto sobre Actividades Económicas	260
13.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	261
13.4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras	262

CAPÍTULO 14

**MEDIDAS DE ESTIMO DE CARÁCTER AMBIENTAL EN LAS
FIGURAS TRADICIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ES-
PAÑOL**

14.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	266
14.2. Impuesto sobre Sociedades	268
CONCLUSIONES	271
BIBLIOGRAFÍA	275

La regulación y armonización de la fiscalidad ambiental en la Unión Europea

SUMARIO: 5.1. LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA. 5.2. NATURALEZA Y CLASES DE TRIBUTOS AMBIENTALES. 5.3. LA ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN AMBIENTAL EUROPEA. 5.4. IMPACTO RECAUDATORIO DE LA IMPOSICIÓN AMBIENTAL EUROPEA.

En la actualidad existe un mayor convencimiento a nivel mundial que los sistemas fiscales deben revisarse y modernizarse para superar los desafíos sociales, económicos y medioambientales. Entre otros, se encuentran desafíos como la transición tecnológica, desigualdad social, así como una crisis ambiental derivada principalmente por tres fenómenos, el cambio climático, pérdida de biodiversidad y consumo excesivo de recursos naturales.

Además, se debe apuntar que la crisis financiera y económica del año 2008 y la reciente emergencia sanitaria derivada de la pandemia de la COVID-19, han manifestado la clara necesidad de la sostenibilidad fiscal del sector público, entendiéndose como la necesidad de solvencia por parte de los entes públicos para acometer algunos de los aspectos más básicos de la transición. A su vez, influye en la capacidad de la Unión para financiar inversiones en transiciones y mantener la prosperidad y la justicia social, a la vez que mantener la resiliencia del sistema económico¹.

1. ANTÓN ANTÓN, A., «Implicaciones fiscales de una recuperación económica verde y socialmente justa» en *Desafíos fiscales en un mundo post-COVID. Valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional*, Valencia 2022, pp. 549-553.

Todo ello ha supuesto que el sistema fiscal de la UE debe apoyar los sistemas de bienestar social y contribuir a financiar los objetivos establecidos en el PVE. Como ya se ha mencionado, en él se establecen una serie de objetivos ambiciosos de carácter medioambiental y climático, en los que los impuestos medioambientales junto a otros instrumentos económicos pueden favorecer el proceso de transición y el cumplimiento de los mismos.

Como bien explica ADAME MARTÍNEZ la doctrina básicamente realiza la distinción entre dos sistemas por los que los entes públicos abordan los problemas ambientales: en primer lugar, los llamados métodos directos o inmediatos, formados por la regulación normativa y la supervisión de su cumplimiento por parte de la Administración y, en segundo lugar, los métodos indirectos o mediatos, conformados por aquellos incentivos dirigidos a modificar las conductas, entre ellos, los tributos o las ayudas económicas. Se debe tener en cuenta que se habla de métodos directos e indirectos y no de instrumentos económicos y no económicos, pues todos utilizan normativa jurídica para su creación, además de producir efectos económicos en mayor o menor medida².

Los llamados métodos directos apuntan a establecer estándares ambientales, causando gran dificultad en la implementación y mayores costes administrativos, sin mencionar los pequeños cambios que permiten a los contaminadores cumplir con las normas que se les imponen directamente sin ningún incentivo, salvo por la excepción de imposición de sanciones derivadas de la trasgresión.

En cuanto a los indirectos, permiten inducir a los operadores y contaminadores, que están obligados a asumir los costes externos negativos o, también denominado como externalidades, que produzcan y, por ello, se pueden utilizar incentivos como subvenciones o beneficios fiscales o refuerzos negativos como la aplicación de tributos.

A camino entre los dos modelos expuestos, se encuentra el método mixto que encajaría con el actual sistema de permisos negociables de contaminación o comercio de derechos de emisión establecido a nivel europeo, que constituye un hito de la política europea contra el cambio climático y se ha convertido en la principal herramienta para reducir, de forma rentable, las

2. ADAME MARTÍNEZ, F. D., *Análisis desde la perspectiva ambiental de la tributación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes comunidades autónomas y la Unión Europea*, Sevilla, 2020, p. 20.

emisiones de gases de efecto invernadero, convirtiéndose en el principal mercado de carbono del mundo³.

El debate político sobre el aumento del uso de impuestos ambientales en Europa ya comenzó a principios de la década de 1990 y una serie de reformas fiscales ambientales, en adelante RFV, es decir, cambios de tendencia en cuanto a gravar el trabajo y, en menor medida el capital, hacia la contaminación y el uso de recursos. Los países escandinavos comenzaron con RFV, tanto para lograr beneficios ambientales como para aumentar la eficiencia económica al reducir los impuestos distorsionantes sobre los factores de producción.

Por lo tanto, existe la necesidad de adaptar las estructuras económicas actuales a estos cambios, captados por los conceptos de crecimiento verde y mayor eficiencia de los recursos. Dado que se considera que esta adaptación abre nuevas áreas de crecimiento futuro y creación de empleo, una política para promoverlas también puede ser útil para obtener beneficios económicos a corto y largo plazo.

5.1. LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA

Una vez expuesta la necesidad de proteger jurídicamente el medio ambiente y el desarrollo del derecho ambiental europeo, se pasará a revisar la figura de la fiscalidad ambiental como instrumento de protección y conservación del medio ambiente.

A finales del siglo XX se produjo el momento más álgido del uso de instrumentos económicos⁴ para proteger o conservar el medio ambiente. Los gobiernos comenzaron a buscar formas de ir más allá de la regulación, aprovechando la importancia del mercado para mejorar la calidad ambiental.

Los tributos ambientales y los regímenes de comercio de permisos negociables surgieron como dos enfoques dominantes. Se denominan instrumentos económicos porque se basan en teorías económicas en cuanto a cómo

3. *Ibidem*, p. 21.

4. Los instrumentos económicos, se definen como aquellos que «afectan a los costos y beneficios de las acciones alternativas abiertas a los agentes económicos, con el efecto de influir en el comportamiento de una manera favorable para el medio ambiente». Esta definición es la establecida por la OCDE, *Managing the environment: the role of economic instruments*, 1997; AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE, *Utilizar el mercado para una política ambiental eficaz y rentable Instrumentos de mercado en Europa*, 2007 p. 13.

el ajuste de las señales de precios puede influir en el comportamiento, y también se denominan instrumentos basados en el mercado porque operan a través del funcionamiento diario del mercado.

La tributación ambiental simboliza, el uso del sistema tributario para ajustar los precios de manera que influyan en el comportamiento de los agentes económicos hacia acciones más tendentes al cuidado y conservación del medio ambiente. Sin embargo, ese concepto relativamente simple ha sido respaldado por diferentes teorías en diferentes momentos, y la tributación ambiental ha asumido una amplia variedad de nombres y subcategorías.

En este apartado se pretende exponer de manera resumida la evolución de las teorías y la terminología de la tributación ambiental a medida que el concepto de tributación ambiental pasó de la teoría a la práctica, haciendo especial alusión a las investigaciones clave que influyeron en su evolución⁵.

En primer lugar, se debe mencionar la teoría propuesta por Arthur Cecil Pigou, profesor de economía política en la Universidad de Cambridge en Inglaterra, que sentó las bases intelectuales para la tributación ambiental en *The Economics of Welfare*, un conocido libro de texto de economía que publicó en 1920.

A medida que desarrollaba sus teorías de la economía del bienestar, analizó actividades para identificar las divergencias entre el beneficio o la pérdida netos en los que incurre la sociedad y el beneficio o la pérdida netos en los que incurre la entidad del sector privado⁶.

Partiendo de esta premisa, el economista investigó cómo el sector privado y los vecinos o la comunidad, pueden proporcionar servicios y perjuicios no compensados entre sí. Entre sus ejemplos se encuentran el parque urbano privado que ofrece beneficios de calidad del aire a los vecinos, prestando un servicio no compensado y, por el contrario, la construcción de una fábrica en una zona residencial urbana, que perjudica las comodidades del vecindario y genera perjuicios. Su conclusión establece el marco para lo que ahora se conoce como impuestos pigouvianos:

«Es evidente que las divergencias entre el comercio y el producto social neto del tipo que hemos Estado considerando hasta ahora no pueden ser mitigada por

5. MILNE J. E. & SKOU ANDERSEN M., *Handbook of Research on Environmental Taxation*, United Kingdom 2012, p. 13.

6. PIGOU, A. C., *The economics...* Op. Cit. p. 149.

una modificación de una relación contractual entre dos partes contratantes, porque la divergencia surge de un servicio o perjuicio prestado a personas distintas de las partes contratantes. Sin embargo, es posible que el Estado, si así lo decide, elimine la divergencia en cualquier campo mediante “incentivos extraordinarios” o “restricciones extraordinarias” sobre las inversiones en ese campo. Las formas más obvias que pueden asumir estos estímulos y restricciones son, por supuesto, las de las recompensas y los impuestos»⁷.

El trabajo de Pigou, proporcionó el marco intelectual para futuras investigaciones sobre las externalidades, término que reemplazó a lo que se denominaba, servicios y perjuicios.

Pigou enfatizó el concepto de externalidades⁸ e introdujo la idea de utilizar los impuestos como una forma de capturar las externalidades⁹. Reducidos a una esencia simplificada, los impuestos iguales a las externalidades podrían igualar los costes marginales privados y sociales.

Antes de continuar con la exposición de la teoría de los impuestos pigouvianos, se muestra necesario la explicación de qué se entiende por externalidad.

Por lo citado anteriormente, las externalidades son aquellos impactos económicos producidos fuera del mercado, pudiendo ser tanto un beneficio como un coste, es decir, el beneficio o perjuicio causado por un agente o grupo de agentes económicos a otro agente o grupo de agentes económicos, esto es, si los costes y beneficios privados difieren de los costes y beneficios sociales. Se pueden clasificar en dos tipos positivas y las consideradas negativas, creando un dilema entre las externalidades que afectan la producción o el consumo de bienes y servicios¹⁰.

Los economistas han defendido que las externalidades como la contaminación ambiental se podrían internalizar de manera óptima imponiendo un impuesto sobre la actividad contaminante. Sin embargo, en su artículo «*The problem of social cost*» Ronald Coase, se opuso a esta idea. Coase destacó la

7. *Ibidem*, p. 168.

8. Una externalidad surge cuando las actividades sociales o económicas de un grupo de personas tienen un impacto en otro grupo y cuando ese impacto no es plenamente contabilizado o compensado por el primer grupo.

9. Véase, BAUMOL, W. J. & OATES, W. E., *The theory of environmental policy*, United Kingdom 1988, p. 15.

10. SOTELO PÉREZ, M., SOTELO PÉREZ I. & SOTELO NAVALPOTRO, J. A., «Política Económica y Medioambiente, una aproximación», en *Observatorio Medioambiental*, 22, (2019), pp. 91-97.

naturaleza recíproca del daño, es decir, que la contaminación es causada por los emisores y la presencia de vecinos, determinando que se debe evaluar hasta qué punto la sociedad está dispuesta a tolerar la actividad que genera la contaminación en función de los beneficios que dicha actividad produce¹¹.

Por lo tanto, Coase cuestionó la suposición de Pigou en función de que el agente contaminante siempre debe asumir el coste de las externalidades, argumentando que en algunas situaciones los acuerdos negociados entre el agente contaminante y la víctima son preferible, y su desafío provocó exploraciones teóricas y económicas detalladas y críticas de la tradición pigouviana¹².

Aunque el principio que lleva el nombre de Pigou y desarrollado a través de la teoría de la externalidad de los economistas requería un impuesto igual a los daños externos ocasionados al ambiente ocasionados por un producto o actividad (o un subsidio correspondiente por los beneficios positivos proporcionados), los economistas a principios de la década de 1970 propusieron un impuesto teóricamente aplicando con cierta modificación del enfoque pigouviano.

Esto se produce en un momento en que los gobiernos de los Estados Unidos y Europa comenzaban a enfrentar seriamente los problemas ambientales¹³ y sopesar los méritos de varios enfoques políticos. Con el interés en convertir la teoría en práctica, comenzó a surgir literatura sobre cómo los impuestos o cargos podrían abordar problemas específicos de contaminación desde las perspectivas de la economía, la política y las ciencias ambientales.

Al mismo tiempo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en adelante OCDE, implantó el principio de quien contamina paga en el ámbito de la política ambiental internacional¹⁴. En síntesis, y

-
11. MENDEZCARLO SILVA V., MEDINA JIMÉNEZ, A. & BECERRA QUINTERO G. E., «Las teorías de Pigou y Coase, base para la propuesta de gestión e innovación de un impuesto ambiental en México», en *Revista académica de investigación Tlatemoani*, 2 (2010), p. 6.
 12. MILNE J. E. & SKOU ANDERSEN M., *Handbook of Research on...* Op. Cit. p. 18.
 13. Muestra de ellos son la celebración de la cumbre de Estocolmo y de París en 1972 mencionados anteriormente.
 14. OCDE, *Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, OCDE LEGAL 0102, 2022, p. 3. La Recomendación sobre los Principios Rectores relativos a los Aspectos Económicos Internacionales de las Políticas Ambientales, adoptada por el Consejo de la OCDE el 26 de mayo de 1972 a propuesta del Comité de Política Ambiental. La Recomendación determina que los Adherentes, al determinar las políticas y medidas de control ambiental, observen los

teniendo en cuenta que se desarrollará en profundidad el contenido del principio quien contamina paga en siguientes apartados, consiste en que los agentes contaminantes carguen con los costes que producen sus actividades. Estas medidas de control de la contaminación suponen cargar en el contaminador las distorsiones en el mercado derivado de su actividad y proteger así el medio ambiente y en promover el uso económicamente eficiente de los recursos.

Hoy día el Tribunal de Cuentas Europeo, en adelante TCE, realizó un informe especial sobre el principio quién contamina paga y lo define como,

«La aplicación del principio implica que el contaminador sufrague los costes de su contaminación, incluso los de las medidas adoptadas para prevenir, controlar y reparar la contaminación y los costes que supone para la sociedad. Al aplicar este principio se incentiva a quienes contaminan a evitar el daño medioambiental, y se les obliga a asumir la responsabilidad por la contaminación que generan»¹⁵.

Por lo tanto, cuando se habla de la tributación ambiental en la actualidad, se hace referencia a la internalización de las externalidades, a la reducción de los costes y a la aplicación del principio quien contamina paga¹⁶.

En cuanto a la definición establecida por el TC Español es más completa, y así queda recogida en autos del Tribunal Supremo, en adelante TS, al establecer que la singularidad de los impuestos extrafiscales enderezados a la tutela del medio ambiente, a diferencia de un impuesto fiscales, es que mientras que el segundo tiene por objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está configurada conforme a la capacidad económica, el primero

«pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, y exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a

Principios Rectores sobre los Aspectos Económicos Internacionales de las Políticas Ambientales establecidos en el Anexo de esta Recomendación. Estos Principios Rectores introducen el principio de quien contamina paga y las implicaciones económicas y comerciales de las políticas ambientales.

15. Véase, TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO, *Informe especial: Principio de «quien contamina paga»: Aplicación incoherente entre las políticas y acciones medioambientales de la UE*, 2021, p. 9.
16. MUÑIZ PÉREZ, J. C. & TOMÉ HERNÁNDEZ, N., *Health taxes: la última frontera de la extrafiscalidad*, Pamplona 2022, p. 49.

la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente»¹⁷.

Por lo tanto, la calve para determinar el carácter ambiental de un tributo es su consideración como extrafiscal, es decir, que su objetivo final es distinto de la mera recaudación fiscal.

Si bien la imposición ambiental no es una receta mágica para la reforma fiscal, puede desempeñar un papel importante para la política ambiental y, por extensión, puede abrir una ventana de oportunidad para las políticas de consolidación fiscal y crecimiento económico¹⁸.

5.2. NATURALEZA Y CLASES DE TRIBUTOS AMBIENTALES

El auge del uso este tipo de instrumento económico se produce en la década de los ochenta y noventa, y poco se utilizaba la denominación de impuesto pigouviano, es más pocos impuestos de esta índole se crearon debido a la dificultad de su diseño y la problemática de crear un impuesto óptimo. Sin embargo, bajo la teoría de reducción de costes mínimos y el principio de quien contamina paga, se crearon impuestos de carácter ambiental significativos, el problema se encontraba en donde se establecía el límite, es decir, qué impuestos tendrían la consideración de ambientales, ¿sólo los ya aplicados sobre emisiones y contaminación?, ¿o se consideran también aquellos impuestos sobre recursos, productos y materias primas? Además, el carácter ambiental de un impuesto se podría derivar del impacto positivo que produce sobre el comportamiento hacia el medio ambiente, o porque su base imponible se calcule en función del daño que produce en el ambiente una determinada actividad, o bien, si los ingresos obtenidos por el impuesto se usan para abordar el problema ambiental asociado a la base imponible, o simplemente el nombre del impuesto o cargo. La necesidad de definir instrumentos de política ambiental aumentó a medida que las instituciones comenzaron a invertir esfuerzos significativos en supervisar y evaluar el uso de instrumentos económicos en general y de instrumentos fiscales ambientales en particular¹⁹.

17. Véase, Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000 de 30 de noviembre, fundamento jurídico 5º.

18. GAGO, A. & LABANDEIRA X., «El informe Mirrlees y la Imposición ambiental en España» en *Economics for energy*, 13 (2013), p. 7.

19. MILNE J. E. & SKOU ANDERSEN M., *Handbook of Research on... Op. Cit.* p. 20.

La OCDE, como líder en evaluaciones de políticas económicas globales, se convirtió en un árbitro clave en la definición de los instrumentos económicos encargados de proteger el medio ambiente²⁰.

Conforme a la literatura académica del momento, sus primeras encuestas tendían a referirse a cargos y clasificarlos en función de sus características de diseño, encontrándonos con los cargos por emisiones, cargos por uso y cargos por productos.

Al mismo tiempo, se enfrentaba a la definición de intencionalidad que se vinculaba a este tipo de impuesto o cargo, pues se podía tratar de incentivar comportamientos o para aumentar el volumen de ingresos con el efecto ambiental real del impuesto, sin que finalmente se establecieran categorías claras²¹.

Sin embargo, ante la necesidad de armonizar una definición y denominación de los instrumentos económicos se unieron Eurostat, la Dirección general de Fiscalidad y Unión aduanera de la UE, la Agencia internacional de energía y la OCDE para intentar resolver las controversias existentes. En primer lugar, se decidió tener en cuenta la naturaleza de la base imponible, es decir, lo que se gravaba en lugar de la intencionalidad o los efectos que pudieran producir en el ambiente, haciendo una distinción de cuatro categorías, los impuestos que gravan la energía, transporte, contaminación y recursos naturales²². Finalmente se definieron en los siguientes términos:

«Un impuesto entra en la categoría ambiental si la base imponible es una unidad física (o un sustituto) de algo que tiene un impacto negativo específico comprobado en el medio ambiente, cuando se usa o se libera. Un impacto

20. OCDE, *El sistema tributario, la innovación y el medio ambiente*, 2013 México, pp. 23-25.

21. La distinción entre cargo e impuesto está superada así lo pone de manifiesto la OCDE en su informe 2017 denominado *Policy Instruments for the Environment* estableciendo que, «Un cargo es un pago correspondido al gobierno general, lo que significa que el contribuyente recibe algo a cambio, más o menos en proporción al pago realizado, mientras que un impuesto es un pago obligatorio sin contraprestación. Por ejemplo, un pago por aguas residuales que varía según el volumen de agua consumida constituiría una tarifa (a veces denominada cargo), mientras que un pago por aguas residuales que varía según la cantidad de contaminación generada se clasificaría como un impuesto. En la base de datos, los términos “tarifas” y “cargos” se usan indistintamente».

22. EUROSTAT, *Enviro mental taxes — A statistical guide*, 2001, p. 9. Los impuestos sobre la energía gravan los productos energéticos utilizados para la calefacción, el transporte y la electricidad.

negativo sobre el medio ambiente es un deterioro de los bienes ambientales hasta ahora libres o una reducción de la oferta de dichos bienes»²³.

Es necesario analizar con detenimiento el contenido de la definición de esta categoría de tributo ambiental, ahondando sobre ciertos términos y su significado, comenzando con el término impuesto²⁴.

En el Reglamento relativo a las cuentas económicas europeas medioambientales en su artículo 2 define los impuestos ambientales en los siguientes términos, «*“impuesto ambiental”: aquel cuya base imponible sea una unidad física (o una unidad física similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medio ambiente y que se identifique como un impuesto en el SEC 95*»²⁵

Partiendo de la doctrina tradicional la nota diferenciadora de los impuestos sobre otras categorías tributarias es que su supuesto de hecho no exige contraprestación por parte de la Administración Pública, no al menos de forma directa²⁶.

En cuanto a, la referencia de producir un impacto negativo en el medio ambiente, como bien se determina en la propia definición, se refiere al efecto

-
23. COMISIÓN EUROPEA, *Manual: Statics on Environmental Taxes*, 1996, punto 7, p. 3. Otras definiciones encontradas en el desarrollo de la investigación son Eurostat Environmental taxes. A statistical guide, 2013, p. 9, «*Un impuesto cuya base imponible es una unidad física (o un representante de una unidad física) de algo que tiene un impacto negativo específico y comprobado en el medio ambiente, y que se identifica en ESA como un impuesto*»; PITRONE, D., «Definiendo los Impuestos ambientales. Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea» en *Revista IUS ET VERITAS* 49, 2014, pp. 78-81. «*El término impuestos ambientales debe referirse a los impuestos con (potenciales) efectos en el medio ambiente que puedan inducir cambios de conducta y disuadir de comportamientos dañinos al medio ambiente y/o que conlleven la disminución de recursos naturales. En otras palabras, dicho término sólo debe comprender a aquellos impuestos que tienen por objeto la protección del medio ambiente*»; la RAE define los impuestos ambientales como «*Conjunto de figuras tributarias de carácter extrafiscal que someten a gravamen determinadas conductas que se consideran perjudiciales para el medioambiente y que se fundamentan en el principio creado por el derecho comunitario de “quien contamina paga”*».
 24. PITRONE, D., «Definiendo los Impuestos ambientales...» *Op. Cit.* pp. 82-84.
 25. Reglamento (UE) No. 691/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de julio de 2011, relativo a las cuentas económicas europeas medioambientales.
 26. HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario Ambiental*, Madrid 2000, p. 60. Véase para ampliar información FERNÁNDEZ-MIRANDA FERNÁNDEZ-MIRANDA, J., «El principio de autonomía local y la posible superación de la teoría de la garantía institucional» en *Revista de Administración pública*, 75 (2008), p. 155.

que se producen en los elementos ambientales o una disminución de bienes ambientales. Por lo tanto, el impacto negativo debe suponer un deterioro ambiental moderando, en sentido que pueda ser un daño reparable o reversible, puesto que si se tratara de un daño más grave debería estar prohibido²⁷. Dentro de lo considerado daño ambiental se incluyen tanto aquellos daños que generan un impacto negativo en la salud humana, como aquel daño que no incida en la salud²⁸.

Respecto al impacto negativo probado científicamente, establece la relación causal entre la unidad física, por ejemplo, de sustancias emitidas y los daños concretos que produce en el medio ambiente.

Por lo anteriormente expuesto, según lo determinado entre la OCDE y la UE, esto se cumplirá si se dan los siguientes requisitos. En primer lugar, que exista un conocimiento técnico, es decir, debe existir evidencia científica suficiente para determinar que la unidad física es perjudicial al medio ambiente. En segundo lugar, un conocimiento tecno-económico, es decir, debería conocer el nivel del perjuicio causado en el ambiente sobre el nivel del impacto negativo que produce las actividades económicas. Y en tercer y último lugar, que exista aceptación social, es decir, que el impacto negativo se determine políticamente como relevante²⁹.

Lo mencionado hasta el momento supone la definición de impuesto ambiental, que a su vez se debe diferenciar de los impuestos pigouvianos.

Los impuestos pigouvianos son un subconjunto de impuestos relacionados con el medio ambiente caracterizados por un diseño especial. La OCDE determina una definición de impuesto pigouviano como aquel impuesto recaudado sobre un agente que causa una externalidad ambiental como un incentivo para evitar o mitigar dicho daño³⁰. Por lo tanto, estos impuestos se estructuran y diseñan de tal manera que permitan evitar que se pro-

27. LA SCALA, A.E. «Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali» en *Rassegna Tributaria*, 4, (2007) pp. 1309-1342. En cuanto al concepto de daño ambiental la UE se ha pronunciado en este sentido en la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales, en su art. 2.2 estableciendo que, «“daños”, el cambio adverso mensurable de un recurso natural o el perjuicio mensurable a un servicio de recursos naturales, tanto si se producen directa como indirectamente»

28. PITRONE, D., «Definiendo los Impuestos ambientales...» *Op. Cit.* pp. 86-90.

29. COMISIÓN EUROPEA, *Manual: Statics on...* *Op. Cit.*, p. 4.

30. OCDE, «Glossary of Environment Statistics», *Studies in Methods*, 67, 1997.

duzca el daño ambiental. En ocasiones no es fácil hacer la distinción entre los dos tipos de impuestos, porque se refiere al propósito o al objetivo del impuesto, que es muy difícil de evaluar. No siempre se puede confiar en la exposición de motivos del procedimiento legislativo o en las declaraciones legales sobre el objetivo de un impuesto, porque el objetivo declarado puede ser manipulado por factores políticos para aumentar la aceptación del mismo. Además, los impuestos existentes pueden compartir varios objetivos y, por lo tanto, no es fácil calificarlos como impuestos pigouvianos puros o impuestos relacionados con el medio ambiente³¹.

En cuanto a su clasificación la Agencia Europea del medio ambiente recoge que se clasifican en tres tipos en función de sus principales objetivos programáticos:

- a) Las tasas de cobertura de costes —p.ej., creadas para cubrir los costes de los servicios ambientales y de las medidas de control de la contaminación, como el tratamiento de aguas (tasas de usuario) y que pueden utilizarse para gastos ambientales conexos (tasas identificadas [«earmarked»]).
- b) Los impuestos incentivo —creados para cambiar el comportamiento de los productores y/o consumidores.
- c) Los impuestos ambientales de finalidad fiscal —creadas principalmente para aumentar la recaudación.

En muchos casos, puede observarse en la práctica una mezcla de estas tres funciones. El desarrollo del tributo ambiental ha ido en general desde las tasas de recuperación de costes de los años 60 y 70, a combinaciones de tributos ambientales como incentivo y de finalidad fiscal en los 80 y 90, y a su integración más reciente en las «reformas fiscales verdes», en las que los tributos a las cosas «malas» como la contaminación sustituyen a algunos tributos a los «bienes» como el trabajo³².

Sin embargo, en la práctica la figura impositiva más desarrollada por parte de la Unión es la del impuesto por lo tanto será esta figura impositiva medioambiental la que será objeto de estudio en el presente trabajo.

31. HERRERA MOLINA, P. M., «Design options and their rationales» en *Handbook of Research on Environmental Taxation*, 2012, p. 87.

32. JIMÉNEZ-BELTRÁN, D., «El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente» en *Environmental information systems*, 2020, pp. 5-6.

5.3. LA ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN AMBIENTAL EUROPEA

En primer lugar, en cuanto a la armonización de la fiscalidad medioambiental europea, se muestra necesario hacer una delimitación al concepto de armonización tributaria.

Los EM de la UE, en aras de alcanzar los objetivos políticos y económicos comunes establecidos en los tratados para la consecución de un mercado interior, necesitó, por un lado, establecer una Unión aduanera eliminando las fronteras entre los EM, creando a su vez una tarifa exterior común. Por otro lado, la homogeneización en la imposición, es decir, la armonización de los sistemas tributarios de los EM, facilitando el acercamiento de las legislaciones nacionales de los EM en materia fiscal³³. Por lo tanto, podemos definir la armonización tributaria como, la homogeneización de los sistemas tributarios estatales eliminando las distorsiones tributarias que suponen un impedimento para la configuración de un mercado interior común³⁴.

Partiendo de que la armonización ha sido la fórmula escogida por la UE para intentar eliminar dichas distorsiones, en lo que respecta a la imposición indirecta, que es la que nos ocupa, su eje central se basa en el art. 99 del TCEE, posterior art. 93 TUE y 113 del TFUE que recoge,

«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»³⁵.

Se trata, por tanto, de un instrumento de garantía para la constitución y marcha del mercado interior cuyo objetivo es eliminar las distorsiones de la competencia.

Por consiguiente, los art. 113 del TUE y el art. 192 del TFUE, desarrollado con anterioridad en este mismo capítulo, son los fundamentos jurídicos de la fiscalidad ambiental.

33. LÓPEZ ESPADADOR, C. M^a, MUÑIZ PÉREZ, J. C. & GARCÍA GUERRERO, D., «Bases de la armonización fiscal en la Unión Europea» en *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*, Madrid (2020), pp. 81-84.

34. APARICIO PÉREZ, A., «La aplicación del derecho comunitario europeo en materia de fiscalidad en España», en *Noticias de la Unión Europea*, 132 (1996), p. 36.

35. Artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Como se ha mencionado anteriormente, el art. 191. 2. Del TFUE, establece dentro de la política ambiental europea y bajo los principios revisados, el uso de instrumentos fiscales con el objetivo de proteger el medio ambiente. En el art. 192. 2. TFUE, determina que las disposiciones de carácter fiscal se adoptarán por unanimidad del Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al PE y al Comité Económico y Social. Es precisamente el requisito de unanimidad el que dificulta la armonización tributaria en materia ambiental³⁶.

Las normas institucionales de la UE han determinado la forma y el contenido de la política fiscal ambiental, con mayor intensidad sobre la política energética y climática de la UE. Además, en lo que se refiere a los requisitos de votación, han producido un gran impacto en la ausencia de una política fiscal de la UE. En este sentido, dado que se requiere unanimidad para la determinación de medidas fiscales, la integración de la materia ambiental de la legislación fiscal de la UE ha permanecido en barbecho en ausencia de consenso entre los EM sobre la necesidad de convertir la fiscalidad en instrumento protector del medio ambiente³⁷.

Entre las acciones de carácter medioambiental, destacan las medidas de armonización con objetivos de protección, que incluyen una cláusula de salvaguardia autorizando a los EM a tomar, por motivos medioambientales, medidas provisionales sometidas a control por parte de la Unión. Por lo tanto, es en el propio Tratado donde se reconoce la necesidad de aplicar fiscalidad en materia de medio ambiente al incluir estas medidas en relación a las medidas de armonización. A su vez, se exige la unanimidad para aprobar estas normas armonizadoras que contengan carácter fiscal en aras de proteger el medio ambiente³⁸.

Asimismo, el art. 193 del TFUE, conectado con el principio de subsidiariedad, estipulan que la UE sólo podrá actuar si los objetivos del TUE se pueden alcanzar de manera más eficaz vía armonización antes que por derecho de cada EM.

Sin embargo, la mayoría de directivas en materia de tributación ambiental, como es el caso de la Directiva 2003/96/CE, se basan jurídicamente en el

36. MATA SIERRA, M^a. T., «La armonización fiscal de los impuestos especiales», en *Revista Jurídica de la Universidad de León*, 5 (2018), pp. 41-44.

37. PIRLOT A., «Exploring the impact of EU law on energy and environmental taxation», en *Research Handbook on European Union Taxation Law*, United Kingdom 2020, p. 359.

38. MIRAS MARÍN, N., «La controvertida delimitación del concepto de armonización impositiva externa» en *Nueva Fiscalidad*, 2 (2020), p. 211.

art. 113 del TFUE en relación con el art. 3 del TFUE, que ampara el mercado interior basado en una mejor calidad del medio ambiente³⁹.

El uso de una de las dos bases jurídicas no significa vulnerar el Título XX del TFUE, siempre que con ello no se cubra el incumplimiento de las obligaciones establecidas en materia ambiental para alcanzar los objetivos económicos.

En síntesis, dentro del Derecho Originario de la UE, la tributación ambiental goza de una cobertura específica, es decir la establecida en el art. 192 del TFUE, y una cobertura genérica, recogida en el art. 113 del TFUE.

Respecto a las Directivas armonizadas en materia de tributación ambiental, las primeras Directivas sobre imposición de hidrocarburos fueron, la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, también conocida como la Directiva horizontal; la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos; y la Directiva 92/82/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos⁴⁰.

Ya en el año 1992 se propuso por parte de la Comisión Europea establecer una escala común sobre las emisiones de dióxido de carbono, en adelante CO₂, y la energía para estabilizar y minimizar las emisiones de CO₂ y evitar los efectos del fenómeno del calentamiento global. Y en 1997, la Comisión volvió a realizar nuevas propuestas sobre la ampliación de imposición sobre hidrocarburos a todos los productos energéticos, incluyendo la imposición sobre el carbón, gas natural, electricidad, y en general a productos que pudieran sustituirlos⁴¹.

En el año 2000 la Comisión realizó una Comunicación sobre la imposición de los combustibles de aviación, induciendo así a crear una lista de exenciones para los productos energéticos suministrados para su uso como carburante en la navegación aérea que no fuera de recreo privada. Con ello

39. MIRAS MARÍN, N., *Cuestiones sobre la armonización en la imposición indirecta*, Madrid 2018, p. 87.

40. LOZANO CUTANDA, B. & ALLI TURRILLAS J., *Administración y legislación...* Op. Cit. pp. 238-240.

41. COMISIÓN EUROPEA, COM (97) 9 final, Comunicación de 26 de marzo de 1997 sobre impuesto y gravámenes ambientales en el Mercado Único.

se introduce por primera vez una disposición que permite a los EM a gravar carburante para uso en vuelos nacionales e intracomunitarios, en el marco de acuerdos bilaterales.

En el año 2001 se vuelven a proponer medidas para favorecer el uso de biocarburantes, pudiendo aplicar un tipo reducido del impuesto especial⁴². Y en 2003, el Consejo llegó a un acuerdo sobre la propuesta de 2002⁴³ en materia de imposición de los carburantes diésel que fue rechazada por el Parlamento.

De todo lo acontecido, nace la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad con las exenciones recogidas en las Directivas 2004/74/CE y 2004/75/CE.

En los años sucesivos en lo que respecta a la armonización de la imposición sobre carburantes se produce una inacción completa por parte de la comunidad europea. Si bien es cierto que en el año 2011 la Comisión propuso actualizar las disposiciones en materia fiscal de los productos energéticos⁴⁴. En la propuesta se pone de manifiesto la importancia de reformar las disposiciones sobre esta materia en aras de corregir los desequilibrios del momento y tener en cuenta tanto las emisiones de CO₂ que se produce,

42. Directiva 2003/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de mayo de 2003 relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte.

43. Esta propuesta se aprobó mediante la Directiva 2003/92/CE. Esta Directiva se basaba en una propuesta del año 2002, sobre la aplicación del IVA relativa a productos como gas natural y electricidad por el que las sociedades, en el que el lugar de la imposición sería el país en el que el comprador se encontrara establecido. Y para los consumidores finales el lugar de imposición sería en el lugar de consumo.

44. En la evaluación de la Directiva 2003/96/CE se indicó la necesidad de que las señales emitidas por la fiscalidad energética/medioambiental estuvieran alineadas con el precio del Régimen de comercio de derechos de emisiones.

Entre otras propuestas se defendía la modificación de la Directiva por la necesidad de adaptar la Directiva a la normativa sobre política energética y medioambiental que se estaba desarrollando, así como, la debilidad de la Directiva en el contexto de la política comunitaria.

Evaluadaos estos factores, se propusieron una serie de reformas entre las que se encuentran la modificación de la estructura actual del impuesto, una reformulación del mismo en términos de emisiones de CO₂, en cuyo caso se hacía necesario un mismo nivel de imposición para todos los países, tal y como sucede con el Régimen de comercio de derechos de emisiones. Asimismo, se determinó la necesidad de revisar los tipos mínimos establecidos al alza según las emisiones o contenido energético.

como el contenido energético de estos productos. Con estas modificaciones se pretendía aumentar la eficiencia energética y el uso de productos más amables con el medio ambiente, evitando así las distorsiones de la competencia en el mercado interior. Esto permitiría a los EM determinar la estructura fiscal de forma que contribuya al crecimiento económico y aumento de empleo mediante el traslado de la carga fiscal del trabajo hacia el consumo. Si bien es cierto que la directiva entró en vigor en el año 2013, se ha previsto la armonización plena sobre la fiscalidad de productos energéticos en un período no superior al año 2023, para dar plazo a la adaptación de la nueva estructura tributaria⁴⁵.

Más reciente se encuentra al Directiva 2014/94/UE del Parlamento y del Consejo de 22 de octubre de 2014 relativa a la implantación de una infraestructura para los combustibles alternos con la finalidad de crear una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador, la Comisión estableció el objetivo de reforzar la competitividad y la seguridad energética mediante una utilización más eficiente de los recursos y de la energía.

En relación con la energía eléctrica, con la entrada en vigor de la Directiva ya mencionado sobre imposición energética que derogó a la Directiva 96/92/CE y, a su vez, sustituida por la Directiva 2009/72/CE de 13 de julio sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, recoge el marco actual de regulación del régimen comunitario de imposición de productos energéticos y electricidad. En ella se pretende establecer distintos tipos de gravamen en función de las emisiones de CO₂ aplicable a todos los sectores que no le sea de aplicación el contenido de la directiva 2003/87/CE del PE y del Consejo, de 13 de octubre por la que se establece el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases efecto invernadero; y una imposición en función del contenido energético, que supondrán mayores ingresos a los EM⁴⁶.

El principal objetivo de esta revisión y propuesta de modificación versaba en la necesidad de la combinación óptima, de manera que se lancen las señales de precios adecuadas.

También en esta revisión se planteó gravar el transporte internacional marítimo y aéreo. Sin embargo, se consideró que como ambos estaban sujetos a acuerdos internacionales, no resultaba conveniente incluir estas actividades para evitar problemas de competitividad a los suministradores de la UE frente a los de otros países. En el caso de la aviación, desde 2013, esta actividad está sujeta al Régimen de comercio de derechos de emisiones.

45. MIRAS MARÍN, N., *Cuestiones sobre la armonización...*, Op. Cit. p. 92.

46. *Ibidem*, p. 93.

5.4. IMPACTO RECAUDATORIO DE LA IMPOSICIÓN AMBIENTAL EUROPEA

En lo que respecta a los ingresos, tanto los tributos ambientales como los subsidios ambientales son útiles para el proceso de transición, y por ello es necesaria su exploración. A su vez, existen subsidios que son contrarios al cumplimiento de los objetivos medioambientales y, por tanto, dañinos para el medio ambiente que han sido declarados como deficientes económicamente. Asimismo, distorsionan el comercio y disminuyen con ello la efectividad de los impuestos ambientales y el esquema de comercio de emisiones. A su vez, este tipo de subvenciones conllevan una carga fiscal que supone una menor recaudación fiscal global, por lo tanto, afectan al presupuesto público por la disminución de la recaudación de impuestos sobre actividades económicas o productos energéticos que son muy numerosos en el ámbito de la fiscalidad energética⁴⁷.

En lo que respecta a los gastos, los subsidios perjudiciales al medio ambiente, es decir, la provisión de los mismos supone mayor indisponibilidad de fondos para invertir o cubrir otros servicios públicos, así como, poder frustrar la adopción de otras políticas que tengan como objetivos la reducción de la contaminación.

Por todo ello no es de extrañar que se haya intentado eliminar este tipo de subvenciones que causan un daño en el medio ambiente tanto a nivel mundial, como europeo y nacional. En ocasiones la dificultad ha residido en la propia definición de los subsidios ambientalmente dañinos y entre otros, se ha propuesto su eliminación tanto en el Octavo Programa de Acción Medioambiental como en el PVE⁴⁸.

En lo que respecta al impacto recaudatorio de los impuestos ambientales en Europa, desde el año 2002 obtuvo una recaudación de 253.000 millones de euros, ingresos fiscales ambientales que han experimentado un aumento de 18% respecto a los datos del año 2019 que obtuvo una recaudación de 298.000 millones de euros. No obstante, este aumento no corresponde con el crecimiento del Producto Interior Bruto, en adelante PIB, que subió un 26% o

47. AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE, «The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions» n° 22/2021 en <https://www.eea.europa.eu/publications/the-role-of-environmental-taxation> Consultado el 30 de marzo 2024.

48. EUROSTAT, «Environmental tax statistics», 2013 en https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Environmental_tax_statistics Consultado el 30 noviembre 2024.

de los ingresos tributarios totales, que fueron 31%. Asimismo, el crecimiento de la fiscalidad ambiental no ha sido regular entre los EM, replicándose en lugares como Bulgaria, Letonia o Polonia, y por el contrario disminuyendo en Dinamarca, Alemania y Noruega⁴⁹.

Esta disminución es lógica por ser los lugares pioneros en establecer impuestos ambientales y por lo tanto ha disminuido los ingresos fiscales ambientales respecto de los ingresos fiscales totales desde el período de los 2000 hasta la actualidad.

Se debe tener presente, que los países mencionados comenzaron a aplicar este tipo de tributos en la década de los noventa, y desde entonces han implementado una mayor cantidad de impuestos ambientales, incluidos impuestos al carbono⁵⁰. A su vez supone que la intención de modificar los comportamientos del ser humano respecto al medio ambiente no ha sido siempre un aspecto importante en los primeros diseños de los impuestos energéticos, aunque esta tendencia ha cambiado.

Ahora la Comisión Europea, sobre todo en lo que respecta a la Directiva 2003/96 de imposición de productos energéticos, es históricamente un instrumento para que los EM recauden ingresos y el objetivo medioambiental ha ido ganando relevancia sobre todo en el contexto actual en el que existe más conciencia sobre la problemática medioambiental.

Por lo tanto, el papel de la fiscalidad ambiental en la transición al cumplimiento del objetivo del 2050 de ser un continente climáticamente neutro es fundamental, puesto que los múltiples procesos de transición tienen implicaciones fiscales para los contribuyentes y para el presupuesto público. Tanto es así que si no se logra la transición hacia la sostenibilidad tendrá implicaciones fiscales, es decir, se producirán lo que se denomina como costes de inacción⁵¹.

Asimismo, la implementación de un impuesto al carbono o esquema de comercio de emisiones es una de las medidas políticas fundamentales para

49. AGENCIA EUROPA DE MEDIO AMBIENTE «The role of (environmental) taxation...» *Op. Cit.* p. 6.

50. AGENCIA EUROPA DE MEDIO AMBIENTE «Environmental taxation and EU environmental policies» n° 17/2016 en <https://www.eea.europa.eu/publications/environmental-taxation-and-eu-environmental-policies> Consultado el 1 de abril 2024.

51. Véase, SWISSRE INSTITUTE «The economics of climate change: no action not an option» 2021, <https://www.swissre.com/dam/jcr:e73ee7c3-7f83-4c17-a2b8-8ef23a8d3312/swiss-re-institute-expertise-publication-economics-of-climate-change.pdf> Consultado el día 1 de abril 2024.

alcanzar los objetivos de neutralidad climática recogidos en el paquete de medidas Fit for 55 de la Comisión Europea.

En las previsiones de la creación de este tipo de instrumentos económicos se muestra generar ingresos adicionales con el tiempo, especialmente con las ambiciosas políticas de fijar un precio al carbono. Así las cosas, el Fondo Monetario Internacional, en adelante FMI, estima con la fijación del precio del carbono a 50 USD por tonelada de CO₂ junto a los esquemas de precios fijados a la energía, se podría generar aproximadamente el 1% del PIB en el año 2030⁵².

52. *Ibidem*, p. 5.

ESTUDIOS

Los problemas ambientales derivados de la contaminación excesiva, como el cambio climático, la desertificación y la acumulación de residuos, representan desafíos cruciales para la supervivencia de la humanidad. La cooperación global es esencial para abordar estos problemas, como lo demuestran acuerdos internacionales como el Protocolo de Kioto, el Acuerdo de París y el Pacto Verde Europeo. En respuesta, los gobiernos han implementado políticas medioambientales, incluyendo la fiscalidad ambiental, para cumplir con estos compromisos ambientales.

En este libro se explora el papel de la fiscalidad como herramienta de protección ambiental en los contextos europeo y nacional, y se analiza la evolución de la política ambiental internacional desde sus orígenes hasta la actualidad. Asimismo, se revisa la fiscalidad ambiental como instrumento jurídico y la necesidad de su integración con otras políticas para alcanzar los objetivos de reducción de emisiones.

Finalmente, se revisa la imposición ambiental en España, identificando desafíos y revisando incentivos fiscales aplicables de carácter ambiental en el sistema fiscal español en comparación con las reformas fiscales verdes realizadas en otros países de la UE.

El precio de esta obra incluye la
publicación en formato DÚO sin coste
adicional (papel + libro electrónico)

ACCEDE A LA VERSIÓN ELECTRÓNICA SIGUIENDO
LAS INDICACIONES DEL INTERIOR DEL LIBRO

ISBN: 978-84-1085-131-3

