

ESTUDIOS

REFORMAS FISCALES MEDIOAMBIENTALES PARA UNA RECUPERACIÓN ECONÓMICA JUSTA: ESPAÑA EN EL CONTEXTO EUROPEO

MARTA VILLAR EZCURRA
ÁLVARO ANTÓN ANTÓN
DIRECTORES

MARINA BISOGNO
COORDINADORA

Proyecto: Reformas fiscales medioambientales para una recuperación verde
y digital justa: España en el contexto europeo (PID2020-119151RB-I00)



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE CIENCIA, INNOVACIÓN
Y UNIVERSIDADES



INCLUYE LIBRO
ELECTRÓNICO

III ARANZADI

Proyecto: Reformas fiscales medioambientales para una recuperación verde y digital justa: España en el contexto europeo (PID2020-119151RB-I00)

© **Marta Villar Ezcurra y Álvaro Antón Antón** (Dirs.) y otros, 2024

© **Editorial Aranzadi, S.A.U.**

Editorial Aranzadi, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.aranzadilaley.es/aranzadi>

Primera edición 2024

Depósito Legal: M-27459-2024

ISBN versión impresa, con complemento electrónico: 978-84-1163-813-5

ISBN versión electrónica: 978-84-1163-812-8

Diseño, Preimpresión e Impresión: Editorial Aranzadi, S.A.U.

Printed in Spain

© **Editorial Aranzadi, 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, Editorial Aranzadi, 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.

EDITORIAL ARANZADI 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, EDITORIAL ARANZADI se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

EDITORIAL ARANZADI 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.

EDITORIAL ARANZADI 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 **Editorial Aranzadi, 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

Presentación

**FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL Y ESTRATEGIAS PARA
LA TRANSICIÓN VERDE: UN ANÁLISIS EN EL MARCO DEL
PROYECTO DE INVESTIGACIÓN RFM-RVDJ.....**

ÁLVARO ANTÓN ANTÓN..... 27

PARTE 1

REFORMAS FISCALES MEDIOAMBIENTALES EN EL CONTEXTO DE LA UE Y NACIONAL

I

**UN RETO COMÚN PARA DOS IMPUESTOS ESTATALES
QUE ASPIRAN A UNA RECUPERACIÓN ECONÓMICA
JUSTA Y SOSTENIBLE**

RODOLFO SALASSA BOIX..... 77

I. Introducción..... 77

II. Impuesto a los gases fluorados de efecto invernadero..... 81

III. Impuesto a los envases de plástico no reutilizables..... 87

IV. Limitaciones del acuerdo general de aranceles aduaneros . 90

1. Bienes exportados..... 90

2. Bienes importados..... 90

V. Reflexiones finales..... 93

VI. Bibliografía..... 94

II

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES, DESTINO DE LA RECAUDACIÓN, PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE, REDUCCIÓN CARGA FISCAL

ANTONIO JOSÉ RAMOS HERRERA.....	97
I. Una breve consideración sobre la planificación efectuada en España para abordar la transición energética	97
II. El contexto de los impuestos medioambientales	99
III. Una aproximación a la fiscalidad medioambiental llevada a cabo por el Estado español.	103
IV. Breves pinceladas sobre el establecimiento de tributación medioambiental en algunas Comunidades Autónomas y en algunos municipios de España.....	106
V. Los distintos efectos que se deben tener en cuenta a la hora de acometer una reforma fiscal de carácter medioambiental	109
VI. Consideraciones finales	111
VII. Bibliografía	115

III

IMPACTO DE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES EN EL SISTEMA DE RECURSOS PROPIOS DE LA UE

RICARDO GARCÍA ANTÓN.....	117
I. Introducción	117
II. ¿Podrían crearse impuestos como recursos propios dentro del artículo 311 TFUE?.....	120
1. <i>Un amplio concepto de impuesto en el derecho de la Unión Europea</i>	<i>122</i>
2. <i>Los impuestos como recursos propios en el artículo 311 TFUE</i>	<i>125</i>
2.1. <i>Impuestos para financiar políticas de la UE</i>	<i>126</i>

	<i>Página</i>
2.2. EL Principio de Atribución («principle of conferral») y Artículo 311 TFUE.....	127
3. <i>Impuestos como pertenencia a una Comunidad</i>	130
4. <i>La unanimidad como barrera procedimental</i>	132
III. Recursos propios para políticas de la Unión: los recursos medioambientales	134
1. <i>La existencia de impuestos en la historia de integración europea</i>	135
2. <i>Impuesto medioambientales en la UE como impuestos regulatorios</i>	137
3. <i>Los recursos medioambientales en la DRP</i>	139
IV. Conclusiones: hacia un mayor rol del Parlamento	142
V. Bibliografía	145

IV

LA IMPOSICIÓN MEDIOAMBIENTAL EN EL SECTOR DEL TRANSPORTE

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO.....	151
I. Marco general: el cambio climático como problema global y medidas para abordarlo	151
II. Fundamentación de la imposición medioambiental en la Unión Europea	156
III. Base constitucional y legal: los fines extrafiscales y el principio de capacidad económica	161
IV. La malograda Ley de movilidad sostenible	163
V. El sector del transporte en el libro blanco para la reforma tributaria de 2022	166
VI. Propuestas sobre la fiscalidad del automóvil en España ...	168
VII. Conclusiones	173
VIII. Bibliografía	174

V

LA FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS EMERGENTES EN EL MARCO DE LA SOSTENIBILIDAD MEDIOAMBIENTAL

CARMEN CALDERÓN PATIER	177
I. Introducción	177
II. El emprendimiento sostenible: revisión de la literatura y bases conceptuales	181
III. Las Políticas Públicas de apoyo al emprendimiento sostenible: fiscalidad	187
1. <i>Incentivos fiscales para las empresas emergentes innovadoras (startups)</i>	<i>188</i>
2. <i>Incentivos fiscales para el inversor en empresas emergentes innovadoras</i>	<i>192</i>
3. <i>Incentivos fiscales medioambientales</i>	<i>203</i>
IV. Conclusiones	209
V. Bibliografía	210

VI

IMPUESTO SOBRE EL CARBONO Y AUDITORÍAS DE SOSTENIBILIDAD: PROPUESTA PARA ACELERAR LA TRANSICIÓN VERDE EN EL PLAN INDUSTRIAL DEL PACTO VERDE EUROPEO

VIRGINIA MARTÍNEZ TORRES	215
I. El Plan Industrial del Pacto Verde Europeo: Estrategia para liderar la transición hacia la neutralidad climática	216
1. <i>Reducción de emisiones y marco regulatorio simplificado. . . .</i>	<i>217</i>
2. <i>Materias primas fundamentales y cadenas de suministro seguras.</i>	<i>219</i>
II. Auditorías de sostenibilidad y Plan Industrial del Pacto Verde Europeo: Sinergias para alcanzar los objetivos de sostenibilidad	221

	<i><u>Página</u></i>
1. <i>Medición y control efectivo de emisiones de carbono</i>	221
2. <i>Integración de auditorías de sostenibilidad en la gestión de materias prima</i>	225
III. De la teoría a la práctica: Implementación de un impuesto sobre el carbono y auditorías de sostenibilidad para la transición hacia una economía sostenible en Europa	226
IV. Conclusiones: La relevancia de las auditorías de sostenibilidad y los tributos ambientales para la aceleración de la transición verde en el Plan Industrial del Pacto Verde Europeo	234
V. Bibliografía	235

VII

LA CONTABILIDAD PÚBLICA DE LAS HACIENDAS LOCALES COMO HERRAMIENTA PARA LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA

FRANCISCO JESÚS MARTÍNEZ JIMÉNEZ	239
I. Consideraciones previas al sistema tributario local	239
II. Los beneficios fiscales en los tributos locales	242
III. Extrafiscalidad y la protección del medioambiente. ¿Puede el sistema tributario fomentar la transición ecológica?	246
IV. La contabilidad pública de las Haciendas Locales: el presupuesto de gastos como incentivador fiscal	252
V. Conclusiones	258
VI. Bibliografía	258

VIII

TRIBUTACIÓN DE LAS COMUNIDADES DE ENERGÍA RENOVABLE Y LAS COMUNIDADES CIUDADANAS DE ENERGÍA EN EL CONTEXTO FORAL

IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU	263
I. Contextualización	264

	<i>Página</i>
1. <i>Los Territorios Históricos, su economía industrial, dependencia y estrategia 3E2030</i>	264
2. <i>El papel de la electrificación sostenible, una apuesta europea en la que se imbrica la 3E2030</i>	265
II. Las comunidades ciudadanas de energía y las comunidades de energía renovables	265
1. <i>Marco europeo. Diferencias entre Comunidad de Energía Renovable (CER) y Comunidad Ciudadana de Energía (CCE)</i> ..	266
2. <i>El contexto estatal, marco definido por el Real Decreto-ley 23/2020</i>	267
3. <i>Diferencias y similitudes entre una y otra figura</i>	268
III. Las cooperativas como modelo de comunidades energéticas	269
IV. Notas sobre la tributación de las comunidades de energía en Territorio Común	271
1. <i>A modo de introducción</i>	271
2. <i>Impuestos Directos</i>	271
2.1. <i>Impuesto sobre Sociedades</i>	271
2.2. <i>Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</i> ..	272
3. <i>Tributos locales</i>	276
4. <i>Impuestos especiales</i>	277
4.1. <i>Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE)</i>	277
4.2. <i>Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE)</i>	278
V. Tributación de las comunidades de energía en el contexto foral	279
1. <i>A modo de introducción</i>	279
2. <i>Impuestos Directos</i>	280
2.1. <i>Impuesto sobre Sociedades</i>	280
2.2. <i>Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</i> ..	281
3. <i>Tributos Locales</i>	282
VI. Conclusiones	283
VII. Bibliografía	284

PARTE 2
DISEÑO DE TRIBUTOS Y ELEMENTOS TRIBUTARIOS
MEDIOAMBIENTALES

IX

LA CONTRIBUCIÓN DE LA FISCALIDAD ESTATAL Y LOCAL SOBRE EL AUTOCONSUMO DE ENERGÍA SOLAR FOTOVOLTAICA A LA ELECTRIFICACIÓN DE LA ECONOMÍA

MARÍA DEL CARMEN CÁMARA BARROSO	289
I. El autoconsumo de energía renovable en el contexto europeo y nacional de transición energética	290
II. La regulación del autoconsumo solar fotovoltaico dentro del Ordenamiento jurídico español	293
III. La fiscalidad estatal sobre la generación y consumo de energía eléctrica de origen renovable. Especial referencia al autoconsumo de energía solar fotovoltaica.	295
1. <i>Introducción</i>	295
2. <i>Incentivos fiscales a la instalación de placas solares en el ámbito de la imposición directa sobre la renta</i>	297
3. <i>Impuestos estatales sobre la producción y el consumo de energía eléctrica</i>	301
3.1. Consideraciones iniciales	301
3.2. El Impuesto sobre el Valor Añadido	303
3.3. El Impuesto Especial sobre la Electricidad	305
3.4. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica	308
4. <i>¿Existen incentivos fiscales al autoconsumo de energía solar fotovoltaica a nivel local?</i>	309
4.1. Consideraciones iniciales	309
4.2. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles	309

	<i><u>Página</u></i>
4.3. El Impuesto sobre Actividades Económicas	312
4.4. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras	315
IV. Conclusiones	317
V. Bibliografía	321

X

CAMBIOS EN LA FISCALIDAD PARA PROMOVER LA ELECTRIFICACIÓN DEL PARQUE AUTOMOVILÍSTICO

MARINA BISOGNO	325
I. Introducción	325
II. La evolución del concepto de electrificación en el marco europeo y nacional hacia una movilidad más sostenible	328
1. <i>El transporte en el contexto europeo</i>	329
2. <i>Hacia una movilidad más sostenible</i>	331
2.1. El ámbito europeo	331
2.2. El ámbito nacional	333
A) El marco normativo español	333
B) El marco normativo italiano	335
III. La electrificación de los vehículos: beneficios y retos	337
IV. La fiscalidad como herramienta para estimular la compra y el uso de vehículos eléctricos	339
1. <i>La experiencia española</i>	342
2. <i>La experiencia italiana</i>	348
V. Perspectivas de reforma y consideraciones conclusivas	352
VI. Bibliografía	354

XI

**CAMBIOS PROAMBIENTALES EN EL SISTEMA DE
INCENTIVOS TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS PARA EL
DESARROLLO DEL SECTOR ELECTROMOVILIDAD
(POLONIA VS. ESPAÑA - ANÁLISIS JURÍDICO Y
COMPARATIVO)**

KATARZYNA KOKOCINSKA, KONRAD PAWEL SLOWINSKI 359

I. Introducción	359
II. El contexto de la UE para el desarrollo del sector de la electromovilidad con especial énfasis en el enfoque estratégico	361
III. Condiciones jurídicas y políticas para el desarrollo del sector de la electromovilidad en Polonia.	365
IV. Medidas fiscales para impulsar la movilidad eléctrica del transporte rodado	367
V. Herramientas para impulsar la electrificación del transporte.	372
VI. Instrumentos fiscales para el desarrollo del sector electromovilidad.	376
VII. Conclusiones	385
VIII. Bibliografía	387

XII

**ANÁLISIS COMPARADO DE FISCALIDAD AMBIENTAL
ORIENTADA AL SECTOR PESQUERO**

IZASKUN EMAZABEL PEÑA 389

I. Introducción	389
II. Contexto actual del sector pesquero y del medio marino.	390
III. Tipos de tributos aplicados al sector pesquero	392
IV. Análisis comparado de tributos aplicados al sector pesquero	393
1. <i>Normativa</i>	394

	<i><u>Página</u></i>
2. <i>Hecho Imponible</i>	396
3. <i>Objeto imponible</i>	397
4. <i>Base Imponible</i>	399
5. <i>Sujeto Pasivo</i>	402
6. <i>Exenciones, deducciones y bonificaciones</i>	403
V. Subsidios	405
VI. Contribución a la Agenda 2030 y sus Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)	406
VII. Conclusiones y reflexiones finales	407
VIII. Bibliografía	410
 XIII	
EL INTERNET DE LAS COSAS COMO ALTERNATIVA PARA LA FISCALIZACIÓN DE LAS EMISIONES DE CO2 EN LOS IMPUESTOS DE CIRCULACIÓN	
MARINA SERRAT ROMANÍ	413
I. Introducción	413
II. El pacto verde europeo como marco del uso de tecnología para fines ambientales	415
III. El A-B-C del Internet de las Cosas	417
IV. La interrelación entre el Internet de las Cosas y los objetivos de reducción de emisiones del Pacto Verde Europeo con fines tributarios	420
V. Las emisiones de CO2 en los impuestos de circulación de la UE	423
1. <i>Impuestos de circulación que contemplan las emisiones de CO2: Una comparativa</i>	423
2. <i>Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica</i>	427
3. <i>El impuesto catalán sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica</i>	428
VI. Principales problemáticas de la fiscalidad de las emisiones de CO2	430

	<i>Página</i>
VII. Propuestas de mejora a la luz del Internet de las Cosas	433
1. <i>Titularidad vs emisiones reales</i>	433
2. <i>Un cálculo más realista de la base imponible</i>	435
3. <i>La complejidad de la gestión tributaria</i>	437
VIII. Conclusiones	440
IX. Bibliografía	441

XIV

ASPECTOS TRIBUTARIOS LIGADOS AL CONTROL DE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD: ACIERTOS Y LIMITACIONES DE LA REGULACIÓN PROPUESTA	
MARÍA AMPARO GRAU RUIZ	449
I. Introducción	450
II. Análisis de algunos aspectos con relevancia tributaria en el Anteproyecto presentado para transponer la Directiva . .	452
1. <i>Obligaciones formales: registrales y de comunicación</i>	455
2. <i>Las tasas del ICAC por el control y la supervisión de la actividad, por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas</i>	456
2.1. <i>La tasa del ICAC por el control y la supervisión de la actividad</i>	457
2.1.1. <i>La evolución histórica del hecho imponible en la tasa por emisión de informes hacia el control y la supervisión de la actividad de auditoría de cuentas</i>	457
2.1.2. <i>La ampliación propuesta del hecho imponible en la tasa por el control y la supervisión de la actividad de auditoría de cuentas y de verificación de la información sobre sostenibilidad</i>	461

2.2.	La tasa por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas	463
III.	La necesidad de garantizar una financiación suficiente del ICAC	464
IV.	Cómo la gestión inteligente de la información sobre sostenibilidad puede traer consigo una tributación más justa...	467
V.	Conclusión	469
VI.	Bibliografía	470

PARTE 3

EL PAPEL DE LA FISCALIDAD EN EL ÁMBITO DE LA ECONOMÍA CIRCULAR

XV

FISCALIDAD Y ECONOMÍA CIRCULAR

M. ^a GABRIELA LAGOS RODRÍGUEZ	473
I. El cambio en el modelo de sistema económico: la Economía Circular	473
II. El papel de la fiscalidad en el modelo de Economía Circular	482
III. La innovación tecnológica orientada desde la fiscalidad para el cambio de modelo económico.	490
IV. Conclusiones	498
V. Bibliografía	501

XVI

ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE ENVASES PLÁSTICOS NO REUTILIZABLES Y VISIÓN PROSPECTIVA

GEMMA PATÓN GARCÍA	505
I. Introducción	505

	<i>Página</i>
II. Contexto global y marco europeo para la imposición sobre el plástico	507
III ¿Es La contribución nacional sobre el plástico la justificación del IEPNR?	514
IV. Régimen jurídico del impuesto	517
1. <i>Naturaleza y finalidad: impuesto especial con finalidad específica</i>	517
2. <i>Hecho imponible, supuestos de no sujeción y exenciones</i>	519
3. <i>Contribuyente</i>	527
4. <i>Elementos cuantitativos</i>	529
4.1. <i>Base imponible</i>	529
4.2. <i>Tipo de gravamen</i>	531
5. <i>Deducciones y devoluciones</i>	533
6. <i>Devengo y liquidación</i>	535
7. <i>Infracciones y sanciones</i>	536
V. Consecuencias de la aprobación del IEPNR y perspectivas de futuro	537
VI. Bibliografía	540

XVII

EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES: UNA MEDIDA FISCAL INCENTIVADORA DE LA ECONOMÍA CIRCULAR

ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ	543
I. El nuevo Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables y la economía circular	543
II. El Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables enmarcado en la política medioambiental de la UE .	550
III. Principales aspectos relevantes del régimen jurídico del Impuesto	555
IV. El Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el IVA	564

	<i><u>Página</u></i>
V. Reflexiones finales	566
VI. Bibliografía	567

XVIII

COORDINACIÓN EN EL USO DE LA FISCALIDAD SOBRE EL PLÁSTICO

MARÍA ÁNGELES GUERVÓS MAÍLLO	571
I. Introducción	571
II. Los plásticos: Problemas y reparto de responsabilidades ..	575
III. La extrafiscalidad y límites de los tributos medioambientales	582
IV. Caso paradigmático de regulación y efectividad: Las bolsas de plástico	592
V. Conclusiones	597
VI. Bibliografía	599

XIX

INCENTIVOS FISCALES Y CIRCULARIDAD EN LA REDUCCIÓN DE LA BASURA MARINA Y EN LAS AGUAS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA

ROSARIO PALLARÉS RODRÍGUEZ, AURORA GARCÍA MARTÍNEZ ..	605
I. Introducción	605
II. Prevención, reducción y gestión de basura marina en la Comunidad Autónoma de Andalucía	608
III. La circularidad en las aguas en la Comunidad Autónoma de Andalucía	613
IV. Incentivos fiscales a la prevención y recogida de basuras marinas en la Comunidad Autónoma de Andalucía	616
V. Incentivos fiscales en la circularidad de las aguas en la Comunidad Autónoma de Andalucía	625
VI. Conclusiones	627
VII. Bibliografía	629

PARTE 4
OTRAS CLAVES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS DE LA
RECUPERACIÓN VERDE

XX

**CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DEL MEDIO
AMBIENTE**

ANTONIO LÓPEZ ÁLVAREZ	633
I. Introducción	633
II. Origen y protección internacional del medio ambiente	634
III. Precedentes constitucionales	639
IV. Configuración constitucional del medio ambiente	641
1. <i>La protección del medio ambiente como principio rector</i>	<i>643</i>
2. <i>El medio ambiente como derecho subjetivo</i>	<i>645</i>
3. <i>Desarrollo jurisprudencial del derecho al medio ambiente ...</i>	<i>648</i>
V. Conclusiones	653
VI. Bibliografía	655

XXI

**EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS PARA LA SOCIEDAD
DE BENEFICIO E INTERÉS COMÚN**

SARA GONZÁLEZ-SÁNCHEZ	657
I. Introducción	657
II. El código de buenas prácticas y el principio cumplir o explicar	660
III. Definición de Sociedad de Beneficio e Interés Común	663
IV. Principios y recomendaciones para la Sociedad de Beneficio e Interés Común	667

1.	<i>Principios y recomendaciones para la Sociedad de Beneficio e Interés Común respecto a los Estatutos</i>	668
2.	<i>Principios y recomendaciones para la Sociedad de Beneficio e Interés Común respecto a la Gestión del Propósito</i>	671
V.	Conclusiones	676
VI.	Bibliografía	677

XXII

INSTRUMENTOS INTERNACIONALES DE LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN EN EL ÁMBITO MEDIOAMBIENTAL

	ADELA M. AURA Y LARIOS DE MEDRANO	681
I.	Introducción	682
II.	La protección internacional del medio ambiente	682
1.	<i>El Derecho Internacional del Medio Ambiente</i>	682
2.	<i>La protección internacional del medio ambiente y el disfrute de los derechos humanos</i>	685
3.	<i>La Resolución de la Asamblea General sobre el derecho humano a un medio ambiente limpio, saludable y sostenible</i>	689
III.	Corrupción y medio ambiente	690
1.	<i>La corrupción</i>	690
2.	<i>La corrupción en los sectores medioambientales</i>	691
3.	<i>Recapitulación</i>	693
IV.	Instrumentos internacionales de lucha contra la corrupción	694
1.	<i>Convenios de carácter medioambiental</i>	694
1.1.	<i>Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres</i>	694
1.2.	<i>Convenio de Basilea sobre el control de los movimientos transfronterizos de los desechos peligrosos y su eliminación</i>	695
2.	<i>Convenios contra la corrupción</i>	696
2.1.	<i>De ámbito regional</i>	697

	<i>Página</i>
2.2. De ámbito universal: la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción	698
2.2.1. Negociación, adopción y entrada en vigor	698
2.2.2. Estructura de la Convención de 2003	698
2.2.3. Mecanismo de aplicación	700
2.2.4. La Oficina de las Naciones Unidas contra la droga y el delito	701
2.2.5. Recapitulación.....	702
V. Conclusiones	703
VI. Bibliografía	704
 XXIII	
EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA CONTAMINACIÓN ATMOSFÉRICA EN LAS CIUDADES	
SEBASTIÁN FÉLIX UTRERA CARO	707
I. Presentación.....	707
II. El Derecho internacional.....	708
1. <i>La génesis normativa</i>	<i>709</i>
2. <i>La COP 21 y el Acuerdo de París</i>	<i>710</i>
3. <i>El Informe IPCC de 2023.....</i>	<i>711</i>
4. <i>Los ODS y la Agenda 2030</i>	<i>712</i>
III. El Derecho comunitario.....	713
1. <i>La normativa comunitaria</i>	<i>713</i>
2. <i>La Jurisprudencia comunitaria</i>	<i>716</i>
3. <i>El Programa «Objetivo 55»</i>	<i>716</i>
IV. El Derecho estatal español	717
1. <i>La Legislación.....</i>	<i>717</i>
2. <i>La Ley del cambio climático y transición energética</i>	<i>720</i>
3. <i>Las Zonas de Bajas Emisiones</i>	<i>720</i>

	<i>Página</i>
4. <i>El Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC) 2021-2030</i>	721
5. <i>El Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia</i>	721
V. El Derecho autonómico	722
1. <i>Las Leyes autonómicas contra el Cambio Climático</i>	723
1.1. Cataluña	723
1.2. Andalucía	723
1.3. Illes Balears	724
1.4. País Vasco	724
1.5. Comunidad Foral de Navarra	725
1.6. Comunidad Valenciana	725
1.7. Islas Canarias	726
2. <i>Las demás Comunidades Autónomas</i>	727
VI. El Derecho local	727
1. <i>Redes y Pactos</i>	728
2. <i>La normativa del Ayuntamiento de Madrid</i>	729
3. <i>Madrid 360</i>	731
4. <i>Zonas de Bajas Emisiones</i>	733
VII. Conclusiones	735
VIII. Bibliografía	737

XXIV

LAS PYMES EUROPEAS FRENTE A LOS RETOS MEDIOAMBIENTALES Y LA EFICIENCIA DE LOS RECURSOS

MARÍA PILAR GARCÍA-ALCOBER, ANA ISABEL MATEOS-ANSÓTEGUI, MARÍA TERES PASTOR-GOSÁLBEZ	741
I. Introducción	741
II. Metodología	743
III. Acciones medioambientales de las empresas por países ...	748

	<i><u>Página</u></i>
IV. Análisis del coste de implantación de las acciones medioambientales	758
V. Dificultades de la empresa para implantar medidas medioambientales y herramientas propuestas para favorecer dicha implantación.....	762
VI. Conclusiones	767
VII. Bibliografía	768

Presentación

Fiscalidad medioambiental y estrategias para la transición verde: un análisis en el marco del Proyecto de Investigación RFM-RVDJ

ÁLVARO ANTÓN ANTÓN

*Profesor Titular Derecho Financiero y Tributario
Universidad CEU Cardenal Herrera, CEU Universities*

I. INTRODUCCIÓN

En un escenario y contexto actual en el que los desafíos medioambientales, concretamente los relacionados con el cambio climático, son más urgentes que nunca, el tributo sigue emergiendo como un instrumento esencial para hacer frente a estos retos por su potencial para alinear las necesidades económicas con las ambientales, promoviendo una economía que trate de desvincular el crecimiento económico con el uso intensivo de recursos naturales y el aumento de emisiones contaminantes. Precisamente, la obra colectiva que se presenta, *Reformas fiscales medioambientales para una recuperación verde justa: España en el contexto europeo*, representa un esfuerzo colaborativo en el ámbito académico y jurídico que tiene como objetivo examinar críticamente desde el ámbito del Derecho Financiero y Tributario cómo los sistemas fiscales pueden reorientarse hacia la sostenibilidad, integrando en su discusión las implicaciones legales, económicas y sociales de tales cambios. Concretamente, las investigaciones desarrolladas en el contexto de esta obra tratan de analizar la evolución de la llamada fiscalidad medioambiental bajo el prisma del *Pacto Verde Europeo*¹, así como su capacidad tanto para cumplir con el ambicioso objetivo de neutralidad climática de la Unión Europea (UE) para 2050 como otros objetivos medioambientales.

1. COMISIÓN EUROPEA, *El Pacto Verde Europeo*, COM (2019) 640 final, de 11 de diciembre de 2019.

En este sentido, la obra cubre aspectos relacionados con las reformas fiscales medioambientales propuestas o implementadas en el contexto nacional y de la UE, enfocándose en la necesidad de promover la recuperación económica desde una perspectiva medioambiental y debatiendo sobre el destino óptimo de la recaudación generada por estas medidas. Junto a las cuestiones anteriores, esta obra colectiva brinda un marco para el análisis exhaustivo de diversas áreas críticas en el ámbito de la fiscalidad medioambiental, pero con un enfoque específico en el papel de la fiscalidad en áreas estratégicas como la electrificación sostenible y la fiscalidad del sector energético, el transporte compatible con la transición ecológica o el aumento de la circularidad y la fiscalidad sobre los residuos y el plástico.

Los trabajos de investigación que integran este proyecto incorporan no solo el contexto nacional y de la UE, sino que también se presta atención a la fiscalidad medioambiental en el ámbito autonómico y local, examinando medidas de coordinación y gobernanza para fortalecer la acción ambiental a nivel regional y local. Junto a lo anterior, se brinda un espacio para analizar y debatir sobre la «ecologización» de los presupuestos públicos, considerando la importancia de la transparencia y las medidas de control para asegurar la asignación adecuada de recursos hacia iniciativas ambientales.

No obstante, junto a las cuestiones tributarias en sectores clave como la energía, el transporte y la gestión de residuos, la presente obra también proporciona un análisis sobre diversos aspectos económicos y legales fundamentales para el impulso de una recuperación verde y sostenible. En este sentido, se incluyen discusiones sobre cuestiones como la configuración constitucional de la protección medioambiental; prácticas de gobernanza, códigos de conducta y buenas prácticas que pueden adoptar las empresas para fomentar la sostenibilidad; instrumentos internacionales de lucha contra la corrupción en el ámbito medioambiental o la implementación de políticas de sostenibilidad a través de diversos instrumentos legales y económicos.

Por consiguiente, la presente obra se fortalece mediante una perspectiva multidisciplinar e integral que resulta indispensable en la metodología implementada para la consecución de los objetivos propuestos en el proyecto de investigación del cual deriva, titulado *Reformas fiscales medioambientales para una recuperación verde y digital justa: España en el contexto europeo (PID2020-119151RB-I00, RFM-RVDJ)*. Dicho enfoque abarca de manera exhaustiva aspectos jurídicos, fiscales, económicos y medioambientales que resultan fundamentales para el análisis de los desafíos actuales relacionados con la sostenibilidad económica y medioambiental. Por consiguiente, como resultado de la metodología empleada, la obra reúne a destacados

juristas y economistas quienes, a través de un examen científico de la realidad jurídico-tributaria y de los esquemas fiscales actuales, sugieren reformas innovadoras y propuestas *de lege ferenda* orientadas a reforzar las políticas medioambientales y abordar la problemática del cambio climático. Esto se realiza sin obviar la consideración de las necesidades financieras de los Estados y los posibles efectos distributivos de dichas políticas.

Con el propósito de estructurar de manera sistemática el contenido de la obra, esta ha sido organizada en cuatro bloques temáticos con diferentes aspectos y objetos de estudio interrelacionados de la fiscalidad y la sostenibilidad medioambiental. A efectos didácticos, la segmentación de los resultados de cada investigación en bloques específicos facilita a investigadores, legisladores y partes interesadas el acceso a la información relevante y se potencia la coherencia del análisis en toda la obra. Además, esta estructuración permite identificar con mayor claridad las conexiones entre las políticas fiscales y las estrategias medioambientales, favoreciendo la efectividad en la elaboración y ejecución de propuestas legislativas o políticas públicas dirigidas hacia una recuperación económica justa y ambientalmente sostenible. Estas áreas temáticas o líneas de investigación son:

Parte 1. Reformas fiscales medioambientales en el contexto de la UE y nacional. Esta sección explora los desafíos y oportunidades que presentan determinados impuestos medioambientales e instrumentos financieros en el contexto nacional y de la UE, discutiendo cómo estos pueden apoyar una recuperación económica justa y sostenible.

Parte 2. Diseño de tributos y elementos tributarios medioambientales. En este bloque se integran trabajos que tratan de analizar cuestiones relacionadas con el diseño, estructura y efectividad tanto de tributos como de determinados elementos tributarios que persigan un objetivo medioambiental predefinido.

Parte 3. El papel de la fiscalidad en el ámbito de la Economía Circular. Los trabajos incluidos en esta sección parten de los planteamientos de secciones anteriores, pero se centran en aspectos concretos derivados de la relación entre fiscalidad y el fomento de prácticas de economía circular. Concretamente, estos trabajos tratan de examinar cómo los tributos o los elementos tributarios de carácter medioambiental, como los incentivos fiscales, pueden promover una gestión más sostenible de los recursos y reducir el impacto ambiental.

Parte 4. Otras Claves económicas y jurídicas de la recuperación verde. Esta última parte reúne un conjunto de trabajos de distintos ámbitos del derecho y otras disciplinas como la economía. A través de estos estudios se discute aspectos adicionales clave para la recuperación verde, incluyendo la configuración constitucional del derecho al medioambiente, la lucha contra la corrupción en el ámbito medioambiental, y la adaptación de las pequeñas y medianas empresas a los desafíos ambientales.

II. REFORMAS FISCALES MEDIOAMBIENTALES EN EL CONTEXTO DE LA UE: LA LUCHA CONTRA EL CAMBIO CLIMÁTICO Y EL PACTO VERDE EUROPEO

La primera parte de la obra, que abarca de los capítulos primero a octavo, explora distintos aspectos relacionados con el papel de la fiscalidad medioambiental en la promoción de una economía más sostenible y justa tanto en el ámbito nacional español como dentro del contexto de la UE. Esta sección del compendio se enfoca en la posibilidad de redirigir los sistemas fiscales hacia el apoyo de la consecución de los objetivos de sostenibilidad ambiental y lucha contra el cambio climático, resaltando la necesidad de una implementación que sea eficiente y coherente con los estándares internacionales y de la UE. Todo ello, considerando la importancia de las sinergias entre las políticas fiscales y las directrices e instrumentos medioambientales adoptados o propuestos tanto a nivel interno como a nivel supranacional y, más específicamente, las derivadas del *Pacto Verde Europeo*².

Con respecto a esta cuestión, hay que destacar que el *Pacto Verde Europeo*³ establece la ambiciosa meta de alcanzar la neutralidad climática en la UE para el año 2050, un objetivo que no solo es un compromiso político, sino que se ha convertido en una obligación jurídicamente vinculante para los Estados miembros en virtud del art. 2.1 del Reglamento (UE) 2021/1119⁴ (Reglamento conocido popularmente como la *Ley Europea sobre el Clima o Ley del Clima*). El objetivo de este Reglamento, a tenor de su art. 1 es establecer «un marco para la reducción progresiva e irreversible de las emisiones antropógenas de gases de efecto invernadero por las fuentes y el

2. VILLAR EZCURRA, M. y GONZÁLEZ-ORÚS, J.M., «Environmental Governance Through Tax Law in the European Union», en GARCIA, M.D. G., CORTÈS, A. (eds.), *Blue Planet Law. Sustainable Development Goals Series*. Springer, 2023, pp. 173-185.
3. COMISIÓN EUROPEA, *El Pacto Verde Europeo...*, op. cit.
4. Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de junio de 2021 (por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n.º 401/2009 y (UE) 2018/1999 («Legislación europea sobre el clima»)) (DO L 243 de 9.7.2021, pp. 1-17).

incremento de las absorciones de gases de efecto invernadero por los sumideros reguladas en el Derecho de la Unión».

De acuerdo con el art. 2 del citado Reglamento, para alcanzar la pretendida neutralidad climática será preciso equilibrar las emisiones y las absorciones de gases de GEI de aquí a 2050 de forma que «en esa fecha las emisiones netas deben haberse reducido a cero y, a partir de entonces, la Unión tendrá como objetivo lograr unas emisiones negativas». En este sentido, los considerandos 20 a 23 del Reglamento especifican que, para la consecución del objetivo señalado, resultará imprescindible implementar disposiciones y medidas que alteren las características y el funcionamiento de sectores económico-productivos específicos y particularmente emisivos, como son el energético y el del transporte. Sin embargo, será fundamental la recuperación y conservación de los servicios ecosistémicos, ya que estos permitirán preservar, administrar y optimizar los sumideros naturales y la biodiversidad, elementos cruciales en la lucha contra el cambio climático.

Para facilitar la consecución de este objetivo a largo plazo, se ha establecido un objetivo climático intermedio vinculante para 2030, según el cual la Unión debe lograr una reducción interna de las emisiones netas de gases de efecto invernadero (GEI) de al menos un 55 % en comparación con los niveles de 1990, tal como se estipula en el artículo 4 de dicho Reglamento. Esta normativa obliga a todos los sectores de la economía —incluidos energía, industria, transporte, calefacción y refrigeración, edificios, agricultura, residuos, uso del suelo, cambio de uso del suelo y silvicultura— a contribuir a la meta de neutralidad climática para 2050, independientemente de si estos sectores están incluidos Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la UE (RCDE UE), el principal instrumento económico vigente en la UE para internalizar las emisiones y hacer efectivo el principio de «quien contamina, paga»⁵.

Las instituciones de la UE han reconocido que, a pesar de los compromisos políticos y jurídicos adquiridos, las estrategias de fijación de precios en ciertos sectores clave, como por ejemplo el transporte y la edificación, no han sido ni justas ni eficientes⁶. Esta constatación subraya la necesidad de aplicar de manera más efectiva los principios de «quien contamina, paga»

5. OCDE, *Recommendation on the Use of Economic Instruments in Environmental Policy* OECD/LEGAL/0258, OCDE, París, 2022.

6. TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO, *Principio de «quien contamina paga»: Aplicación incoherente entre las políticas y acciones medioambientales de la UE. Informe Especial 12/2021*. Tribunal de Cuentas Europeo, Luxemburgo, 2021.

y «el usuario paga»⁷. En este contexto, la Comisión Europea ha abogado por combinar las medidas regulatorias y de «mandato y control» con otras destinadas a lograr la integración de los sistemas de comercio de emisiones, la tarificación de infraestructuras y los impuestos medioambientales, energéticos y sobre el transporte en una política cohesiva que sea complementaria y mutuamente reforzante. Para que estos últimos instrumentos económicos desempeñen un papel efectivo en el logro de la neutralidad climática, su diseño debe estar alineado con los objetivos del *Pacto Verde Europeo*, introduciendo señales de precio que incentiven la adopción de alternativas menos contaminantes⁸.

En el ámbito del escenario delineado por la citada *Ley del Clima* y con el objetivo de incrementar la ambición para 2030, la Comisión ha revisado y actualizado varios instrumentos legislativos vigentes en materia de clima y energía. En este sentido, en julio de 2021 presentó el paquete legislativo *Objetivo 55*, diseñado para alinear las políticas de la UE en los ámbitos de clima, energía, transporte y fiscalidad hacia una reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero de al menos un 55% para 2030⁹.

A mayor abundamiento, y partiendo del paquete legislativo *Objetivo 55*¹⁰, la Comunicación de la Comisión Europea, fechada el 18 de mayo de 2022 y titulada *Plan REPowerEU*¹¹, delineó un compendio adicional de medidas orientadas a optimizar el uso energético, diversificar fuentes de suministro, y sustituir de manera expedita los combustibles fósiles por energías limpias, todo ello en aras de acelerar la transición hacia un panorama energético en Europa sostenible, diversificado y menos dependiente de terceros Estados. Asimismo, esta iniciativa procura la integración inteligente de inversiones y reformas estructurales. Dentro de esta comunicación se incluyen propuestas legislativas innovadoras y recomendaciones específicas con el propósito de intensificar los objetivos de eficiencia y conservación energética. Además, se abordan medidas fiscales diseñadas para incentivar el ahorro energético y reducir la dependencia de los combustibles fósiles, estableciendo así incentivos económicos que fomenten prácticas de consumo energético más sostenibles y eficientes.

7. SANCHEZ TRANCON, D. et. al., *Background note: The implementation of the Polluter Pays Principle*, OCDE, París, 2022.

8. MOTTERSHEAD, D. et. al., *Green taxation and other economic instruments. Internalizing environmental costs to make the polluter pay*, Comisión Europea, Bruselas, 2021.

9. COMISIÓN EUROPEA, «Objetivo 55»: cumplimiento del objetivo climático de la UE para 2030 en el camino hacia la neutralidad climática, COM(2021) 550 final, de 14 de julio de 2021.

10. *Ibid.*

11. COMISIÓN EUROPEA, *Plan REPowerEU*, COM(2022) 230 final, de 18 de mayo de 2022.

Por su parte, el *paquete Objetivo 55* incluye propuestas legislativas interrelacionadas que buscan reforzar y recalibrar con los nuevos objetivo ocho iniciativas legislativas ya existentes al tiempo que introducir cinco nuevas medidas y regulaciones en los ámbitos del clima, la energía y carburantes, el transporte, la construcción y el uso del suelo. Con esta batería de propuestas la UE busca establecer un precio al carbono en más sectores generando ingresos adicionales para una transición justa; fomentar el uso de energías renovables y la eficiencia energética; incentivar la comercialización de vehículos más limpios y combustibles menos contaminantes para el transporte; y posibilitar que la industria lidere la transición, ofreciéndole la estabilidad necesaria para estimular la inversión y la innovación.

Desde la perspectiva fiscal y ambiental, el paquete legislativo también trata tanto de modificar instrumentos económicos vigentes, como el RCDE I y la Directiva 2003/96 *sobre Imposición Energética*¹² como de adoptar diversos instrumentos adicionales de carácter económico con el fin de implementar de manera efectiva el principio de que «quien contamina, paga» en un mayor número de sectores y fuentes contaminantes.

En fechas más recientes, marzo de 2023, el Parlamento Europeo dio luz verde a los acuerdos alcanzados a finales de 2022 con los países miembros de la UE en relación con varios actos legislativos cruciales destinados a reducir las emisiones de GEI, avanzar en la consecución de los objetivos energéticos y medioambientales, y garantizar la transición de la economía en la UE, normas que describimos en los apartados siguientes, y que conforman el núcleo del *paquete Objetivo 55*. Así, las medidas previstas en el citado paquete se pueden agrupar en los siguientes tipos¹³:

- Precios: Instrumentos que buscan modificar la estructura de precios con el fin de incentivar la adopción de decisiones más sostenibles por parte de consumidores y productores. Esto incluye la ampliación de los sistemas de comercio de emisiones a sectores como la aviación, el transporte marítimo y por carretera, y los edificios; la revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía; y la implementación del Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (CBAM).

12. 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 (DOUE L 283/51 de 31.10.2003).

13. MONTES, A. y MORENO, J. «Acelerar la transición ecológica: el Mecanismo de Ajuste en Frontera y la Unión Fiscal», en *Futuro de la Unión Europea: aportaciones a la Conferencia*, Dykinson, 2022, pp. 245-271.

- **Objetivos:** Disposiciones que tratan de actualizar los objetivos previamente establecidos en los Reglamentos de uso del suelo y de reparto del esfuerzo climático entre los Estados miembros, así como en las Directivas de energía renovable y de eficiencia energética. Esta actualización busca alinear las metas nacionales con los compromisos más amplios de la Unión Europea en materia de cambio climático.
- **Regulación:** Normativas que tratan de introducir estándares más estrictos sobre las emisiones de vehículos, las infraestructuras para carburantes alternativos y el uso de combustibles más sostenibles en la aviación y el transporte marítimo. Estas regulaciones están dirigidas a reducir significativamente el impacto ambiental de estos importantes sectores económicos y acelerar los cambios en los modelos productivo y de consumo.
- **Compensación:** Mecanismos destinados a mitigar los efectos distributivos y el impacto negativo de las nuevas medidas regulatorias y de fijación de precios mediante compensaciones que faciliten la transición hacia prácticas más sostenibles y equitativas en toda la sociedad, tales como la implementación del Fondo Social para el Clima.

1. INSTRUMENTOS PARA LA MODIFICACIÓN DE LA ESTRUCTURA DE PRECIOS

1.1. **Reforma del Régimen de Comercio de Derechos de Emisión (RCDE) y creación de un nuevo RCDE (RCDE II)**

El Régimen de Comercio de Derechos de Emisión (RCDE)¹⁴ de la UE constituye un instrumento esencial en el marco de la estrategia de la UE para la mitigación de las emisiones de GEI. Concretamente, con respecto al objetivo inicial de reducir las emisiones GEI en un 40% para el año 2030 en relación con los niveles de 1990, hay que tener presente que a través del RCDE UE se pretendía lograr una disminución del 43% de las emisiones incluidas en su ámbito de aplicación comparadas con los niveles del año 2005. No obstante, esta contribución se incrementa de manera significativa bajo el objetivo revisado del 55%, ya que la reducción que se pretende

14. Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo (DOUE L 275/32 de 25.10.2003).

alcanzar a través del RCDE UE aumenta hasta el 61% en comparación con los niveles de 2005.

Cabe destacar, sin embargo, que el RCDE UE aprobado en 2003 (en adelante, RCDE I) no abarcaba sectores clave como el transporte por carretera o el transporte marítimo, los cuales no están sujetos a ninguna medida de fijación de precios de carbono a nivel de la UE, pese a las medidas internas adoptadas a nivel de los Estados miembros, predominantemente en forma de impuestos sobre el carbono o el dióxido de carbono o impuestos energéticos¹⁵. En caso concreto del transporte, inicialmente, y con excepción de la aviación, se catalogó como un sector difuso, es decir, un sector cuyas emisiones GEI no estaban incorporadas al ámbito de aplicación del RCDE I y, consecuentemente, cuya mitigación quedaban únicamente regidas formalmente por el Reglamento de Reparto de Esfuerzo (RRE)¹⁶. No obstante, los objetivos renovados de neutralidad climática de la UE requieren que todos los sectores logren un nivel superior de reducción de emisiones en comparación con las cifras actuales. En particular, el sector del transporte, que constituye la segunda mayor fuente de emisiones en la UE-27 y representa un cuarto de las emisiones totales de gases de efecto invernadero de la Unión, debe enfrentar un reto considerable. Para cumplir con el compromiso de neutralidad climática de la UE, es imprescindible alcanzar una reducción del 90% en las emisiones provenientes de sectores como el transporte para el año 2050. Para lograr este objetivo, se ha reputado como esencial que este sector contribuya significativamente a la reducción de emisiones GEI en todas sus modalidades: transporte por carretera, ferrocarril, aéreo y marítimo. Por otro lado, el sector de la edificación es responsable del 40% del consumo energético y del 36% de las emisiones directas e indirectas de emisiones GEI asociadas a la energía.

Teniendo en cuenta este contexto, y con el fin de avanzar en una mayor implementación del principio de «quien contamina, paga», la UE ha priorizado la concreción de las propuestas del paquete *Objetivo 55* relacionadas con estos sectores. Concretamente, con la adopción de dos Directivas, por

-
15. Vid., con respecto a esta cuestión, VILLAR EZCURRA, M. Y CÁMARA BARROSO, C. (Coords.), *Environmental Tax Studies for the Ecological Transition. Comparative Analysis Addressing Urban Concentration and Increasing Transport Challenges*, Civitas, 2019.
 16. Reglamento (UE) 2018/842 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2018, sobre reducciones anuales vinculantes de las emisiones de gases de efecto invernadero por parte de los Estados miembros entre 2021 y 2030 que contribuyan a la acción por el clima, con objeto de cumplir los compromisos contraídos en el marco del Acuerdo de París (DOUE L 156 de 19.6.2018).

un lado, la Directiva (UE) 2023/958¹⁷, en virtud de la cual los derechos de emisión gratuitos que venía recibiendo el sector de la aviación en el marco del RCDE I se irán eliminando gradualmente y se aplicará la subasta completa a partir de 2026. Asimismo, El RCDE I se aplicará a los vuelos intraeuropeos (incluidos aquellos cuyo destino sea el Reino Unido o Suiza). Por su parte, los vuelos extraeuropeos —origen y destino en terceros países— estarán sometidos entre 2022 y 2027 al plan CORSIA cuando sean participantes del mismo. Y, por otro lado, con la adopción de la Directiva (UE) 2023/959¹⁸, en virtud de la cual se incluye a las emisiones del transporte marítimo en el ámbito de aplicación del RCDE UE I al tiempo que se establece un nuevo régimen para el comercio de derechos de emisión de GEI específico e independiente para los sectores del transporte por carretera, los edificios y la pequeña industria (en adelante, RCDE II). El nuevo RCDE II se aplicará, concretamente, a los combustibles utilizados en los sectores de los edificios, el transporte por carretera y otros sectores que correspondan a las actividades industriales no incluidas en el anexo I de la Directiva 2003/87/CE, como la calefacción de instalaciones industriales.

Las regulaciones recientemente establecidas ampliarán la aplicación de un mecanismo de tarificación del carbono a sectores previamente excluidos, incluidos el transporte por carretera y el transporte marítimo. Esto implica, por un lado, que las subastas vinculadas a estas emisiones generarán ingresos adicionales significativos y, por otro lado, que progresivamente se irán establecido señales de precio diseñadas para inducir modificaciones en los comportamientos de consumidores y empresas en un mayor número de sectores. Consecuentemente, los sistemas de comercio de emisiones emergen como el fundamento de la política climática de la Unión Europea y se consolidan como el instrumento esencial para la reducción coste-eficiente de las emisiones GEI en el sector del transporte y la energía. Por consiguiente, a las modificaciones del RCDE I vigente desde 2003, se añade ahora la implementación de un nuevo régimen de comercio, el RCDE II, para los «sectores difusos» (RCDE II) y que incluye el transporte por carretera, la edificación, entre otros sectores, y que está previsto que entre en vigor en

17. Directiva (UE) 2023/958 del Parlamento Europeo y del Consejo de 10 de mayo de 2023 por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE en lo que respecta a la contribución de la aviación al objetivo de la Unión de reducir las emisiones en el conjunto de la economía y a la adecuada aplicación de una medida de mercado mundial (DOUE L 130/115 de 16.5.2023).
18. Directiva (UE) 2023/959 del Parlamento Europeo y del Consejo de 10 de mayo de 2023 que modifica la Directiva 2003/87/CE por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión y la Decisión (UE) 2015/1814, relativa al establecimiento y funcionamiento de una reserva de estabilidad del mercado en el marco del régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión (DOUE L 130/134 de 16.5.2023).

el año 2027¹⁹. Con la instauración del RCDE II y la revisión del RCDE I, se reafirma la primacía de estos instrumentos económicos sobre los impuestos medioambientales y energéticos en cuanto a la introducción de señales de precio del carbono, erigiéndolos como los principales mecanismos de tarificación de las emisiones de CO₂ en la UE.

1.2. Reforma de la Directiva sobre Imposición Energética

Ante la prominencia en la UE de los instrumentos económicos basados en regímenes de comercio (RCDE I y II)²⁰, en esta obra también se plantea la cuestión de los ámbitos en los que los impuestos medioambientales pueden continuar desempeñando algún papel relevante en el contexto de la lucha contra el cambio climático²¹, la promoción de la movilidad sostenible o la descarbonización del sector eléctrico²².

En este sentido, hay que tener en cuenta que, además de las citadas Directivas ya aprobadas y relativas a los sistemas de comercio de emisiones, la UE sigue reconociendo la necesidad imperante de modificar el marco de la Directiva 2003/96, *sobre imposición energética de la Unión Europea* (en adelante, DIE) para que esta se ajuste a los nuevos objetivos establecidos. Según la evaluación de la Comisión Europea, la actual formulación de la DIE no se encuentra en consonancia con los objetivos delineados por el *Pacto Verde Europeo*. La reforma de esta Directiva se considera una prioridad para garantizar que los impuestos energéticos emitan señales de precio efectivas que orienten tanto las conductas de los consumidores como las inversiones hacia combustibles sostenibles de forma coordinada con otros instrumentos económicos vigentes²³, contribuyendo así de manera significativa a la realización de los objetivos del *Pacto Verde*.

En este contexto, la Comisión propone una revisión crítica de las exenciones fiscales en vigor, incluyendo aquellas que se aplican a los combus-

19. Vid. ANTÓN ANTÓN, A., «El nuevo régimen de comercio de derechos de emisión y su coordinación con los impuestos energético-medioambientales: especial referencia al transporte por carretera», en RAMOS PRIETO, J. (Dir.), *Retos de la Fiscalidad Indirecta en el nuevo contexto internacional*, Aranzadi, 2023, pp. 325-379.

20. WINTER, J., «Mercados de emisiones y comercio internacional», *bie3: Boletín IEEE*, núm. 28, 2022, pp. 235-276.

21. En este sentido, véase, VILLAR EZCURRA, M., «Cambio climático y fiscalidad», en ALENZA GARCÍA, J. F. Y MELLADO RUIZ, L. (Coords.), *Estudios sobre cambio climático y transición energética: Estudios conmemorativos del XXV aniversario del acceso a la cátedra del profesor Íñigo del Guayo Castiella*, Marcial Pons, 2022, pp. 763-780.

22. Vid. ANTÓN ANTÓN, A., «La fiscalidad energética en el contexto del pacto verde europeo», *Documentos — Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, 2022, pp. 154-191.

23. Vid. ANTÓN ANTÓN, A., «El nuevo régimen de comercio...», *op. cit.*

tibles utilizados en el transporte marítimo y aéreo. Adicionalmente, la Comisión sostiene que la fiscalización sobre el contenido energético de los distintos combustibles requiere una mayor armonización y que es necesario mejorar los incentivos para la adopción de combustibles sostenibles en el sector del transporte²⁴. Más concretamente, la propuesta de revisión de la Directiva del Consejo sobre la Imposición de los Productos Energéticos y de la Electricidad tiene como objetivos esenciales los siguientes: 1) Alineación de la imposición de productos energéticos y electricidad con las políticas de la UE en los ámbitos de energía, medio ambiente y cambio climático. Esto conlleva garantizar que los tributos reflejen adecuadamente los objetivos de la UE en términos de eficiencia energética y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero. 2) Preservación y mejora del Mercado Interior. Esta meta se pretende alcanzar mediante la actualización de la nomenclatura de productos energéticos y la estructura de los tipos impositivos aplicables. El propósito es fomentar la coherencia y eficiencia en la imposición de productos energéticos a lo largo de la UE y evitar distorsiones en la competencia. 3) Racionalización de exenciones y reducciones fiscales. Este objetivo implica la revisión y racionalización del uso de exenciones y reducciones fiscales por los Estados miembros, con el fin de garantizar que dichas medidas sean coherentes con los objetivos energéticos y climáticos de la Unión Europea y no induzcan distorsiones en el mercado. 4) Mantenimiento de la capacidad de generación de ingresos. Es esencial asegurar que la revisión de la directiva no impacte negativamente en la capacidad de los Estados miembros para generar ingresos mediante la imposición de productos energéticos y electricidad, preservando así la autonomía fiscal de dichos Estados²⁵.

No obstante, los avances en la modificación de la DIE han sido limitados, existiendo hasta la fecha solo una propuesta. Dicha propuesta requiere ser adoptada por unanimidad del Consejo, conforme a lo dispuesto en los artículos 113 y 192.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), a diferencia de legislaciones anteriores que se aprobaron mediante el procedimiento legislativo ordinario²⁶. En la actualidad, el Consejo de la Unión Europea está en proceso de deliberación sobre esta propuesta, habiendo realizado un debate de orientación en diciembre de 2022, durante el cual los ministros de Hacienda de la UE abordaron la revisión de la

24. COMISIÓN EUROPEA, *Propuesta de Directiva del consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición)*, Bruselas, 14.7.2021 COM (2021) 563 final.

25. ANTÓN ANTÓN, A., «La fiscalidad energética en el contexto del pacto verde europeo...», *op. cit.*

26. BISOGNO M., «Twenty years after the adoption of the Energy taxation Directive: is its reform in a greener sense just an illusion? », *Intertax*, Vol. 51, 2023, pp. 697-702.

Directiva sobre Fiscalidad de la Energía. La revisión deberá asegurar que la fiscalidad energética se alinee con los objetivos más amplios de la UE en materia de energía sostenible y combate al cambio climático, y que se coordine adecuadamente con otros instrumentos económicos, como los RCDE I y II.

Es crucial considerar los objetivos específicos que se buscan alcanzar con la DIE para prevenir superposiciones con los nuevos mecanismos de fijación de precios al transporte por carretera o la energía. En relación con esta última consideración, resulta esencial incluir en el análisis la adopción del Reglamento (UE) 2023/956 de 10 de mayo de 2023, que establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (CBAM)²⁷, y la creación en la UE de un Fondo Social para el Clima mediante el Reglamento UE 2023/955, con el objetivo de abordar los impactos distributivos que el RCDE II pueda generar en los sectores más vulnerables²⁸.

1.3. Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (CBAM)

En el marco de la reforma legislativa impulsada por la Comisión, el Reglamento (UE) 2023/956 ha establecido la implementación progresiva del Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (CBAM) desde el año 2026 hasta el 2034, en concurrencia con la supresión progresiva de la asignación gratuita de derechos de emisión en el RCDE I²⁹. Este mecanismo se dirige específicamente a productos de alta intensidad de carbono, tales como el hierro, el acero, el cemento, el aluminio, los fertilizantes, la electricidad y el hidrógeno, y tiene por finalidad prevenir la competencia desleal y la fuga de carbono, asegurando la igualdad de condiciones entre los productores de la UE y aquellos de países con políticas climáticas menos rigurosas³⁰.

El CBAM se configura como una herramienta diseñada para evitar que los esfuerzos de la UE por reducir las emisiones se vean neutralizados por el incremento de emisiones fuera de sus fronteras, ya sea por la deslocalización de la producción o por un aumento de las importaciones de productos con mayor intensidad de carbono. Esto resulta fundamental para alcanzar los objetivos climáticos ambiciosos de la UE y para preservar la

27. Reglamento (UE) 2023/956 por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (DO L 130 de 16.5.2023, p. 52-104).

28. Reglamento (UE) 2023/955 del Parlamento Europeo y del Consejo de 10 de mayo de 2023 por el que se establece un Fondo Social para el Clima y se modifica el Reglamento (UE) 2021/1060 (DOUE L 130/1 de 16.5.2023).

29. *Vid.*, sobre esta cuestión, PIRLOT, A., «Carbon Border Adjustment Measures: A Straightforward Multi-Purpose Climate Change Instrument? », *Journal of Environmental Law*, Vol. 34 (1), 2021, pp. 25-52.

30. *Vid.* MONTES, A. y MORENO, J. «Acelerar la transición ecológica...», *op. cit.*

competitividad de sus industrias. No obstante, la implementación de este mecanismo exige una revisión de las subvenciones y medidas fiscales que actualmente se otorgan a las empresas dentro de la UE sujetas al RCDE.

2. OBJETIVOS: ACTUALIZACIÓN DE REGLAMENTOS Y DIRECTIVAS

2.1. Objetivos de reducción de emisiones de los Estados miembros

El Reglamento (UE) 2023/857 de Reparto del Esfuerzo (RRE)³¹, adoptado por el Consejo en marzo de 2023, tiene como principal objetivo la modificación del Reglamento (UE) 2018/842 para incrementar la ambición en la reducción de emisiones de GEI de los Estados miembros de la UE entre 2021 y 2030, en consonancia con los compromisos del Acuerdo de París y el objetivo de neutralidad climática de la Unión para 2050. Esta normativa refuerza los objetivos nacionales de reducción de emisiones, ajustándolos al nuevo marco de la acción climática de la UE y estableciendo límites más estrictos en las asignaciones anuales de emisiones para los Estados miembros.

Concretamente, el Reglamento 2023/857 establece objetivos anuales vinculantes de reducción en materia de emisiones GEI procedentes de varios sectores que no están cubiertos por el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea (RCDE UE). Concretamente: 1) El sector de la energía; abarcando las emisiones relacionadas con la combustión de combustibles en sectores que no están incluidos en los RCDE I y II, como pueden ser la calefacción residencial y comercial, y la generación de energía a pequeña escala. 2) Los procesos industriales y uso de productos. Concretamente, las emisiones de procesos que no queman combustibles pero que liberan gases de efecto invernadero, como la producción de cemento, vidrio, cal, y ciertos procesos químicos. 3) La agricultura, afectando a las emisiones de metano de la digestión entérica de los animales, las emisiones de óxido nítrico del uso de fertilizantes y la gestión de estiércoles, entre otras. 4) Los residuos, con fin de incluir las emisiones de metano generadas en los vertederos y durante el tratamiento de aguas residuales.

Estos sectores son significativos porque representan una porción considerable de las emisiones totales de GEI, pero no están sujetos a la misma regulación que las industrias de mayor emisión que participan en el RCDE I. El Reglamento busca asegurar que estas áreas también contribuyan sig-

31. Reglamento (UE) 2023/857 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de abril de 2023 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2018/842 sobre reducciones anuales vinculantes de las emisiones de gases de efecto invernadero por parte de los Estados miembros entre 2021 y 2030 que contribuyan a la acción por el clima, con objeto de cumplir los compromisos contraídos en el marco del Acuerdo de París, y el Reglamento (UE) 2018/1999 (DOUE L 111 de 26.4.2023, p. 1-14).

nificativamente a los objetivos de reducción de emisiones de la Unión Europea. No obstante, el Reglamento establece una serie de mecanismos y flexibilidades para facilitar el cumplimiento de estos objetivos más rigurosos, incluyendo el ajuste de los objetivos de reducción por Estado miembro, la revisión de los datos de emisiones para ajustar las asignaciones anuales en el futuro, y el fortalecimiento de los mecanismos de cooperación y transferencia entre Estados miembros para alcanzar sus objetivos de manera rentable. Asimismo, el Reglamento introduce una revisión en el enfoque de la Unión hacia las absorciones de carbono y promueve una mayor transparencia y participación en el proceso de cumplimiento y revisión de los objetivos climáticos, incorporando recomendaciones específicas sobre la equidad y la justicia social en la transición hacia la neutralidad climática.

2.2. Nuevos objetivos en eficiencia energética y energías renovables

En 2023 se han implementado importantes modificaciones en la Directiva sobre Fuentes de Energía Renovables y la Directiva sobre Eficiencia Energética como parte del paquete *Objetivo 55*.

Concretamente, la Directiva (UE) 2023/2413³² del Parlamento Europeo y del Consejo para el fomento de la utilización de Energías Renovables establece como meta incrementar la proporción de energías renovables en el consumo final bruto de energía de la Unión Europea al 40% para el año 2030. En este sentido, la Directiva también trata, por un lado, de promover una transición ecológica hacia una economía resiliente y sostenible, reduciendo la dependencia de combustibles fósiles importados y mejorando la seguridad energética, en consonancia con los objetivos del *Plan REPowerEU* para la diversificación energética frente a los combustibles fósiles rusos. Y, por el otro, busca impulsar la innovación tecnológica y fortalecer la posición competitiva de la UE en el mercado global de tecnologías de energías renovables a través de la integración de políticas de investigación, desarrollo e innovación.

Para alcanzar estos objetivos, además de imponer objetivos obligatorios para aumentar la cuota de energías renovables en los Estados miembros, la Directiva también trata de promover la cooperación entre los Estados para el desarrollo y aprovechamiento compartido de recursos y tecnologías renovables, facilitando así la optimización de la infraestructura energética

32. Directiva (UE) 2023/2413 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de octubre de 2023, por la que se modifican la Directiva (UE) 2018/2001, el Reglamento (UE) 2018/1999 y la Directiva 98/70/CE en lo que respecta a la promoción de la energía procedente de fuentes renovables y se deroga la Directiva (UE) 2015/652 del Consejo (DOUE L 31.10.2023).

europea. De igual forma, trata de avanzar hacia la simplificación de los procedimientos administrativos para agilizar la implementación y operación de instalaciones de energías renovables, reduciendo las barreras burocráticas que puedan retrasar los proyectos; busca promover políticas para la integración efectiva de tecnologías de energía renovable en el sector de la construcción, estableciendo cuotas indicativas para la incorporación de sistemas de calefacción y electrificación renovable en edificios nuevos y renovados; y alienta la adopción de tecnologías innovadoras para ampliar la capacidad de generación de energías renovables y mejorar la eficiencia de las redes de distribución energética.

La Directiva se aplica de manera uniforme en todos los Estados miembros de la Unión Europea y afecta directamente a los sectores de la energía, la construcción y la industria. Estos sectores son fundamentales no solo por su gran consumo energético, sino también por su potencial para incrementar significativamente la utilización de fuentes renovables. Adicionalmente, impacta a fabricantes e instaladores de tecnologías de energía renovable, así como a entidades reguladoras y administrativas responsables de la planificación y gestión energética y ambiental.

En materia de eficiencia energética, la Directiva (UE) 2023/1791³³ tiene como objetivo reducir el consumo de energía final en un 11.7% en 2030 en comparación con las previsiones realizadas en 2020. Los objetivos principales de eficiencia energética expresados en porcentajes en la Directiva se centran en la reducción del consumo de energía primaria y del consumo de energía final para 2030. Específicamente, se establece un objetivo de reducción del consumo de energía primaria de aproximadamente un 34% y del consumo de energía final de aproximadamente un 25% en comparación con los niveles de 2005. Además, los Estados miembros deben esforzarse por alcanzar un nuevo ahorro anual de al menos el 0.8% del consumo de energía final hasta el 31 de diciembre de 2023, incrementándose gradualmente hasta un 1.9% a partir del 1 de enero de 2028. Para ello, la Directiva prevé la implementación de un conjunto integral de políticas y regulaciones que abarcan múltiples sectores económicos, con el fin de lograr los objetivos de eficiencia energética establecidos para 2030. La Directiva busca, por un lado, la adopción de una serie de acciones destinadas a mejorar la eficiencia en todos los ámbitos del sistema energético, incluidos la generación, transporte, distribución y uso final de la energía. Y, por el otro, promocionar la mejora del rendimiento energético de edificios y transporte, que son dos de

33. Directiva (UE) 2023/1791 del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de septiembre de 2023 relativa a la eficiencia energética y por la que se modifica el Reglamento (UE) 2023/955 (DOUE L 321/1 de 20.9.2023).

los sectores con mayor consumo energético. La Directiva abarca todos los sectores de la economía de la UE que impactan en la demanda de energía, incluyendo, pero no limitado a transporte, edificación, agricultura, y tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC). También incide sobre los procesos industriales de gran consumo de energía, en un esfuerzo por desvincular el crecimiento económico del aumento en el consumo de energía y las emisiones de carbono asociadas. Concretamente, el ámbito de la edificación se enfoca en mejorar el rendimiento energético del parque inmobiliario existente y de nueva construcción, con una atención particular en edificios públicos y residenciales. Por su parte, en el sector del transporte busca una mayor eficiencia en este sector, que incluye desde vehículos hasta infraestructuras, promoviendo el uso de energías renovables y la electrificación del transporte. Por último, en el sector de la industria la Directiva se enfoca en procesos industriales específicos que son intensivos en energía, buscando una mayor eficiencia y la integración de tecnologías limpias y sostenibles

3. REGULACIÓN: IMPLEMENTACIÓN DE NORMATIVAS MÁS ESTRUCTURADAS

3.1. Normas en materia de límites de emisiones de CO² para turismos, furgonetas y camiones

El Reglamento (UE) 2023/851³⁴, adoptado por el Parlamento Europeo y el Consejo el 19 de abril de 2023, modifica el Reglamento (UE) 2019/631 para reforzar las normas de comportamiento de emisiones de CO₂ de turismos nuevos y vehículos comerciales ligeros nuevos. Su objetivo principal es acelerar la reducción de emisiones de CO₂ en el sector del transporte por carretera, particularmente en turismos y vehículos comerciales ligeros — los turismos y las furgonetas representan el 15% de las emisiones totales de dióxido de carbono de la UE —, contribuyendo así a los objetivos más amplios de neutralidad climática para 2050. El Reglamento se aplica a los fabricantes de turismos y vehículos comerciales ligeros dentro de la UE, y establece objetivos de reducción de emisiones más estrictos para estos vehículos a partir de 2025, con una reducción gradual hasta 2035 y más allá. Además, promueve la adopción de vehículos de emisión cero y establece la base para una futura transición completa hacia vehículos que no emitan CO₂. Concretamente, la nueva regulación endurece las normas sobre emisio-

34. Reglamento (UE) 2023/851 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de abril de 2023 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2019/631 en lo que respecta al refuerzo de las normas de comportamiento en materia de emisiones de CO₂ de los turismos nuevos y de los vehículos comerciales ligeros nuevos, en consonancia con la mayor ambición climática de la Unión (DOUE L 110/5 de 25.4.2023).

nes de CO₂ para vehículos. Se acordó un objetivo de reducción de emisiones de CO₂ del 55% para turismos nuevos y del 50% para furgonetas nuevas para 2030, y un objetivo del 100% para 2035. No obstante, también considera la necesidad de asegurar una transición justa y equitativa que no deje a nadie atrás, prestando atención especial a las pequeñas y medianas empresas y a las regiones más afectadas por los cambios en la industria automotriz.

3.2. Normas más estrictas para la eficiencia energética de los edificios

Además de las medidas adoptadas, el 7 de diciembre de 2023, el Consejo y el Parlamento Europeo alcanzaron un acuerdo político provisional sobre la propuesta de revisión de la Directiva 2010/31/UE relativa a la eficiencia energética de los edificios³⁵. Este acuerdo marca un paso importante hacia la adopción de nuevas normas y objetivos para mejorar la eficiencia energética de los edificios en la UE.

Las medidas implementadas por la Unión Europea constituyen un avance significativo en la adaptación de las políticas de la UE en diversos sectores, con el objetivo principal de alcanzar una reducción significativa de las emisiones de GEI, estableciendo como meta una disminución de al menos un 55% para el año 2030 en comparación con los niveles de 1990. Dichas medidas se encuentran en conformidad con los preceptos establecidos en la *Ley Europea del Clima* y pretenden cumplir con los objetivos ambiciosos delineados en el *Pacto Verde Europeo*, orientados hacia un futuro justo, ecológicamente sostenible y económicamente próspero. Al mismo tiempo, el conjunto de las propuestas presentadas representa un esfuerzo coordinado para tratar de abordar de manera efectiva el cambio climático, dirigir a la Unión Europea hacia una sociedad y economía más resilientes y sostenibles. Asimismo, estos avances manifiestan un compromiso incrementado hacia la implementación de políticas integrales y coherentes que enfrenten el cambio climático de manera efectiva, destacando la importancia de adoptar un enfoque que combine tanto instrumentos económicos como regulativos para asegurar un futuro sostenible y equitativo para la Unión Europea.

4. IMPLEMENTACIÓN DE MECANISMOS DE MITIGACIÓN: EL FONDO SOCIAL PARA EL CLIMA

El Reglamento (UE) 2023/955 establece un Fondo Social para el Clima y se modifica el Reglamento (UE) 2021/1060. El Fondo Social para el Clima es

35. <https://www.europarl.europa.eu/news/es/press-room/20240308IPR19003/eficiencia-energetica-de-los-edificios-nueva-ley-para-descarbonizar-el-sector>

una medida diseñada para asegurar una transición climática justa y socialmente inclusiva. Está destinado a abordar los efectos sociales y distributivos del nuevo régimen de comercio de derechos de emisión para los edificios y el transporte por carretera.

El Fondo Social para el Clima se financiará mediante la subasta de derechos de emisión del RCDE II, generando hasta 65.000 millones de euros, con un 25% adicional proveniente de recursos nacionales, para un total estimado de 86.700 millones de euros. Se espera que esté plenamente operativo a partir de 2026 para abordar los efectos sociales y distributivos del nuevo régimen de comercio de derechos de emisión para los edificios y el transporte por carretera. Este fondo beneficiará a familias vulnerables, microempresas y usuarios del transporte afectados por la pobreza energética y de transporte, proporcionando medidas de apoyo, inversiones y, en algunos casos, ayudas directas a la renta. Formará parte del presupuesto de la UE y jugará un papel crucial en la mitigación del impacto social de la transición climática. El reconocimiento de este impacto en los sectores más vulnerables hace imperativo revisar el sistema impositivo y de beneficios fiscales interno para estudiar posibles medidas adicionales de apoyo y mitigación como pueden ser, por ejemplo, desgravaciones fiscales para eficiencia energética o exenciones para vehículos eléctricos. De igual forma, habría que tener en cuenta en el diseño de los impuestos, especialmente los energéticos y sobre el carbono o CO₂, la existencia de otros instrumentos de tarificación del precio del carbono como el RCDE I y II para evitar supuestos de doble gravamen económico o doble regulación en estos sectores.

III. REFORMAS FISCALES MEDIOAMBIENTALES EN EL CONTEXTO DE LA UE Y NACIONAL (PARTE 1)

Teniendo en cuenta el contexto que acabamos de describir, la primera parte de la obra que se presenta destaca la importancia de una estrategia fiscal que sea coherente y bien diseñada, capaz de integrar los desafíos ambientales con la dinámica económica, apuntando hacia una transición verde que no solo cumpla con los ambiciosos objetivos climáticos de la UE para 2050, sino que también promueva una recuperación económica justa y equitativa. De igual forma, se estudia la necesidad de armonizar la legislación nacional con los compromisos europeos y globales, y se examina la interacción entre la fiscalidad ambiental y los principios de comercio internacional.

Concretamente, el capítulo I, titulado *Un reto común para dos impuestos estatales que aspiran a una recuperación económica justa y sostenible*, escrito por SALASSA BOIX, se centra en la introducción y análisis de dos impuestos

ambientales vigentes en España: el Impuesto a los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEL) y el Impuesto a los Envases de Plástico no Reutilizables (IEPNR). A través de un análisis jurídico, se examinan las bases legales, la estructura y los objetivos de estos impuestos dentro del marco de la fiscalidad ambiental, subrayando su papel en promover prácticas sostenibles y su ajuste a los estándares internacionales de comercio, especialmente en relación con el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de la OMC. El capítulo, examina las posibles limitaciones de estos impuestos bajo el GATT de la OMC, concluyendo que, aunque presentan desafíos, están alineados con los tratados de la OMC y son instrumentos viables para lograr objetivos ecológicos y económicos sin perjudicar el comercio internacional.

El capítulo II, titulado *Impuestos medioambientales: destino de la recaudación y protección del medio ambiente* y escrito por RAMOS HERRERA, aborda la fiscalidad medioambiental en España con énfasis en la protección ambiental y la transición energética. En artículo presta una especial atención al Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030 y su alineación con los objetivos de la UE para 2030 y 2050, reflejando la ambición de una economía descarbonizada. Tras ello, analiza los impuestos medioambientales como herramientas clave para incentivar prácticas sostenibles y desalentar conductas perjudiciales para el medio ambiente y su aplicación estatal, autonómica y local, junto con los desafíos y propuestas para una reforma fiscal verde. El texto discute el marco legal, la aplicación y efectos de estos impuestos, su impacto en la competitividad y las propuestas para una fiscalidad que favorezca la transición ecológica. Se critica la falta de coherencia y la dispersión legislativa, sugiriendo una mayor armonización y focalización en objetivos medioambientales claros para lograr una transición ecológica efectiva. El autor resalta la importancia de una regulación bien diseñada que armonice los principios constitucionales con los objetivos de la UE para la reducción de emisiones y la neutralidad climática.

En el III capítulo, titulado *Impacto de los recursos medioambientales en el sistema de recursos propios de la UE*, GARCÍA ANTÓN realiza un examen sobre la capacidad fiscal de la UE enfocándose en los recursos medioambientales como potenciales fuentes de ingresos propios. El capítulo parte de una reflexión sobre la historia de la fiscalidad en la UE, destacando experiencias previas como el impuesto de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero. Para, posteriormente, analizar el concepto de impuesto en el derecho de la UE, la posibilidad de que la UE establezca impuestos como recursos propios según el artículo 311 TFUE y discutir su papel como herramientas regulatorias destinadas a promover comportamientos sostenibles y mitigar el impacto ambiental negativo. Tras este análisis, el capítulo pro-

fundiza en los recursos medioambientales establecidos en la Decisión de Recursos Propios (DRP) para el período 2021-2027, detallando tres recursos clave: el recurso propio del plástico, el régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE), y el mecanismo de ajuste en frontera por carbono (CBAM). Se examina cómo estos recursos, aunque no se definen como impuestos directos sobre los ciudadanos o entidades, cumplen una función regulatoria alineada con las competencias medioambientales de la UE y buscan incentivar prácticas sostenibles más que generar ingresos. Finalmente, el capítulo defiende la necesidad de dotar de un mayor rol del Parlamento Europeo en el proceso de toma de decisiones relacionado con los recursos propios de la UE y se discute el principio de atribución y la regla de la unanimidad como barreras procedimentales. Se sugiere que la ampliación de la UE y los desafíos globales actuales requieren una reforma del sistema de financiación de la UE, incluida la posibilidad de introducir recursos medioambientales propios que refuercen la autonomía fiscal de la UE y promuevan sus políticas medioambientales. Este análisis concluye que para lograr una Unión más integrada y sostenible es esencial avanzar hacia un federalismo fiscal que permita una mejor alineación de los recursos propios de la UE con sus políticas, especialmente en materia de medio ambiente.

El capítulo IV, *La imposición medioambiental en el sector del transporte* de GOROSPE OVIEDO, se sumerge en la imposición medioambiental en el sector del transporte, destacando el cambio climático como un desafío global y subrayando la importancia de abordarlo mediante medidas multilaterales y compromisos internacionales. El capítulo parte de la discusión acerca de la base constitucional y legal de los impuestos medioambientales en la UE, explorando su fundamentación y la aplicación práctica en el sector del transporte, incluyendo la malograda *Ley de movilidad sostenible* y el papel del transporte en el *Libro Blanco para la Reforma Tributaria de 2022*. El autor propone una reflexión profunda sobre la fiscalidad del automóvil en España, considerando los diversos impuestos existentes y sugiriendo reformas para favorecer la movilidad sostenible, tales como la reforma del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) y la ambientalización del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). En el capítulo no solo se estudia la necesidad de reducir las emisiones de GEI, sino también que se promueva la electrificación de vehículos como una solución viable para el sector. En este sentido, se destaca la importancia de los incentivos fiscales como instrumentos efectivos para alentar la adopción de tecnologías más limpias, examinando los desafíos y oportunidades que esto representa para España. Se discuten específicamente los incentivos para la compra de vehículos eléctricos y la infraestructura de recarga necesaria. El capítulo ofrece una perspectiva crítica

sobre la necesidad de reformas fiscales que alineen mejor los objetivos medioambientales con las políticas de transporte, posicionándose a favor de un enfoque más integrado que considere tanto los aspectos económicos como los ambientales. El estudio concluye con una visión hacia el futuro de la fiscalidad ambiental en el transporte, enfatizando la necesidad de medidas tributarias complementarias a políticas tecnológicas y regulatorias para fomentar una transición hacia sistemas de transporte con bajas emisiones.

Tras los dos capítulos anteriores, el capítulo V, *La fiscalidad de las empresas emergentes en el marco de la sostenibilidad medioambiental*, nos ofrece un estudio de CALDERÓN PATIER desde el derecho y la economía, en el que se aborda con profundidad cómo la fiscalidad puede ser un catalizador para el emprendimiento sostenible, enfatizando la importancia de alinear los incentivos fiscales con los objetivos de desarrollo sostenible. CALDERÓN PATIER, destaca que, aunque el concepto de sostenibilidad ha evolucionado desde su introducción en el Informe Brundtland de 1987, aún queda mucho por hacer para integrar completamente estas prácticas en el tejido empresarial a través de políticas fiscales efectivas. El capítulo se estructura alrededor de tres ejes principales: una revisión conceptual del emprendimiento sostenible, los incentivos fiscales actuales en España para empresas emergentes y para inversores en estas empresas, y los incentivos específicos orientados a la sostenibilidad medioambiental. Se analiza cómo, desde la década de 1980, ha habido un reconocimiento creciente de la necesidad de un enfoque global que preserve la salud de los ecosistemas y promueva el desarrollo sostenible, entendido como aquel que satisface las necesidades presentes sin comprometer la capacidad de futuras generaciones. La autora examina los incentivos fiscales para las *startups* innovadoras en España, destacando la Ley 18/2022 de creación y crecimiento de empresas y la Ley 28/2022 de fomento del ecosistema de empresas emergentes, que ofrecen beneficios como tipos de gravamen reducidos, aplazamientos en el pago de cuotas tributarias, y exenciones en la realización de pagos fraccionados. Además, se discuten los incentivos para inversores, enfocándose en las deducciones por inversión en empresas de nueva o reciente creación disponibles para personas físicas, y se describe la diferencia en el tratamiento fiscal para inversores persona física frente a persona jurídica. El capítulo también destaca la importancia de incentivos fiscales medioambientales, como deducciones en el IRPF por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas, y la modificación en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que permite la amortización libre de inversiones en autoconsumo de energía eléctrica y térmica de fuentes renovables. Concluye subrayando la creciente relevancia del emprendimiento sostenible como motor de crecimiento económico y protector del medio ambiente, y la necesidad de polí-

ticas fiscales que incentiven comportamientos sostenibles. Aunque se han hecho avances significativos en la fiscalidad del emprendimiento, la autora apunta que los incentivos fiscales medioambientales aún son limitados a nivel nacional, sugiriendo un mayor desarrollo en este ámbito para fomentar un cambio progresivo hacia un sistema productivo más sostenible.

El capítulo VI, *Impuesto sobre el carbono y auditorías de sostenibilidad: propuesta para acelerar la transición verde en el Plan Industrial del Pacto Verde Europeo*, escrito por MARTÍNEZ TORRES, aborda cómo la implementación de un impuesto sobre el carbono y la realización de auditorías de sostenibilidad pueden contribuir significativamente a los objetivos de sostenibilidad de la Unión Europea. Este análisis presenta una propuesta integral para la implementación de un impuesto sobre el carbono y el uso de auditorías de sostenibilidad como mecanismos clave para acelerar la transición hacia una economía sostenible en Europa, en línea con el *Plan Industrial del Pacto Verde Europeo*. MARTÍNEZ TORRES explora cómo estas herramientas pueden mejorar la gestión y reducción de las emisiones de carbono y cómo pueden integrarse efectivamente en las políticas industriales y de sostenibilidad de la UE. El documento detalla la estructura y los principios del impuesto sobre el carbono, argumentando que su efectividad en la reducción de emisiones depende crucialmente de una implementación y gestión adecuadas. Además, las auditorías de sostenibilidad se proponen como un método para evaluar y verificar el cumplimiento ambiental de las empresas, lo que puede facilitar una mejor implementación de las políticas de sostenibilidad y proporcionar datos fiables para el seguimiento de los avances hacia la neutralidad climática. La propuesta resalta la necesidad de una coordinación efectiva entre los diversos niveles de gobernanza y el sector privado para garantizar que estas medidas fiscales y de auditoría no solo sean técnicamente viables sino también aceptadas social y políticamente eficaces.

Por su parte, en el capítulo VII, *La Contabilidad Pública de las Haciendas Locales como herramienta para la transición ecológica*, MARTÍNEZ JIMÉNEZ explora cómo las prácticas contables y fiscales de las haciendas locales pueden ser utilizadas para promover la transición ecológica. Este capítulo parte del análisis de la relación entre las finanzas locales y la sostenibilidad ambiental, destacando cómo los sistemas de contabilidad pública pueden ser estratégicamente utilizados para fomentar políticas ecológicas efectivas a nivel municipal. El autor discute la función de los presupuestos locales no solo como instrumentos financieros, sino como catalizadores de cambio ambiental, alineando el gasto y la fiscalidad con objetivos ecológicos. El capítulo se centra en los principios y prácticas de la contabilidad pública en las haciendas locales, examinando cómo pueden influir en la implementación de políticas sostenibles. Se explora la capacidad de los presupuestos

locales para motivar la transición hacia prácticas más sostenibles mediante incentivos fiscales y gastos orientados a mejorar la eficiencia energética, conservar recursos, y reducir las emisiones de carbono.

MARTÍNEZ JIMÉNEZ propone que, a través de una gestión fiscal y contable bien orientada, los gobiernos locales pueden desempeñar un papel crucial en la lucha contra el cambio climático. El enfoque resalta la necesidad de una colaboración más estrecha entre las políticas fiscales y ambientales, sugiriendo que los sistemas tributarios y contables bien ajustados son esenciales para alcanzar los objetivos de sostenibilidad a nivel local. Para el autor, a pesar de las limitaciones normativas, las administraciones locales pueden promover iniciativas ecológicas mediante técnicas presupuestarias, subvenciones, y políticas fiscales enfocadas en el medio ambiente sin necesidad de reformas legislativas. Así, concluye que existe un espacio significativo para que las políticas fiscales locales contribuyan a la sostenibilidad ambiental a través de incentivos bien diseñados y aplicados.

En el capítulo VIII, *Tributación de las comunidades de energía renovable y las comunidades ciudadanas de energía en el contexto foral*, SUBERBIOLA GARBIZU analiza la situación y tratamiento fiscal de las comunidades de energía en el País Vasco, destacando su papel en la promoción de la sostenibilidad y la autonomía energética regional. En este capítulo, su autora examina detalladamente la regulación y tributación de las comunidades de energía renovable y las comunidades ciudadanas de energía en el contexto foral del País Vasco. Examina cómo estas comunidades pueden contribuir significativamente a la sostenibilidad energética y a la reducción de la dependencia energética externa a través de iniciativas locales y regionales. SUBERBIOLA GARBIZU detalla el marco legal europeo y español que respalda la creación y operación de estas comunidades, incluyendo la legislación que favorece el uso de energías renovables y la participación ciudadana en la producción y gestión energética. Además, se discuten las diferencias y similitudes entre las Comunidades de Energía Renovable (CER) y las Comunidades Ciudadanas de Energía (CCE), destacando su importancia para alcanzar los objetivos energéticos y medioambientales en el País Vasco. No obstante, se centra en la tributación de las comunidades de energía renovable y las comunidades ciudadanas de energía en el contexto foral. También considera cómo las regulaciones y beneficios fiscales forales pueden apoyar el desarrollo de estas comunidades energéticas, destacando su importancia para la sostenibilidad y la autonomía energética. Por último, el estudio tiene también en cuenta el potencial de las cooperativas como modelo ideal para estas comunidades, demostrando cómo pueden fomentar la inversión en energía sostenible y facilitar la transición energética a nivel local.

IV. DISEÑO DE TRIBUTOS Y ELEMENTOS TRIBUTARIOS MEDIOAMBIENTALES (PARTE 2)

Junto a lo que hemos señalado en un apartado anterior habría que añadir que, para hacer realidad el tránsito hacia una transición económica sostenible, la UE ha integrado los ambiciosos objetivos del *Pacto Verde Europeo* en su estrategia de recuperación económica, articulada a través del plan de recuperación europeo *NextGenerationEU*³⁶, para mitigar los daños económicos y sociales ocasionados por la pandemia de COVID-19 y posteriormente por la agresión de Rusia a Ucrania.

Específicamente, conforme a los objetivos establecidos por la UE, el tránsito hacia una economía neutra en emisiones de GEI y la digitalización del mercado único son ejes centrales en los planes de recuperación de los Estados miembros³⁷. Este enfoque se refleja, entre otros, en el *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia* presentado por España en el año 2021³⁸.

La realidad es que la consecución de la transición de la economía hacia un modelo verde y digital requiere de una inversión sustancial tanto pública como privada³⁹. Sin embargo, a diferencia de las políticas procíclicas y de contención del gasto implementadas durante la crisis financiera de 2008, las instituciones de la UE y sus Estados miembros reconocieron la necesidad de adoptar políticas anticíclicas para hacer frente a la recuperación, entendiendo que solo a través de una inversión masiva, apoyada con fondos de la UE, sería posible lograr una recuperación robusta y sostenible, que genere empleo y mitigase los daños inmediatos ocasionados citadas crisis⁴⁰.

No obstante, aunque se defienda que la consecución de los objetivos medioambientales del *Pacto Verde* debe fundamentarse en recursos finan-

36. COMISIÓN EUROPEA, *Europe's moment: Repair and Prepare for the Next Generation*, COM (2020) 456 final, Bruselas, 2020.

37. Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia. (DOUE L 57/17 de 18.2.2021, p. 17-75).

38. GOBIERNO DE ESPAÑA, *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*, Gobierno de España, Madrid, 2021.

39. ORTIZ CALLE, E. «Elementos financieros y presupuestarios de la nueva Ley de Cambio Climático y Transición Energética», en ALENZA GARCÍA, J. F. Y MELLADO RUIZ, L. (Coords.), *Estudios sobre cambio climático y transición energética: Estudios conmemorativos del XXV aniversario del acceso a la cátedra del profesor Íñigo del Guayo Castiella*, Marcial Pons, 2022, pp. 615-632.

40. ANTÓN ANTÓN, A., «Implicaciones fiscales de una recuperación económica verde y socialmente justa», en RAMOS PRIETO, J. (Dir.), *Desafíos fiscales en un mundo post-Covid: valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional*, Tirant lo Blanch, 2022, pp. 549-584.

cieros, también hay que precisar que estos no necesariamente deben recaer sobre las finanzas públicas en exclusiva⁴¹. En este contexto, es crucial considerar el rol que puede desempeñar la Hacienda Pública, no solo desde la perspectiva del gasto, sino también desde la óptica de los ingresos, para contribuir a la transición económica deseada⁴². Específicamente, si se tiene en cuenta que el impuesto, además de su fin fiscal, tiene reconocido tanto legal como constitucionalmente la posibilidad de ser utilizado para fines extrafiscales y, consecuentemente, para alcanzar directamente objetivos de política económica, social o medioambiental⁴³.

Precisamente, la propia Comisión Europea ha defendido la función que puede desempeñar un sistema fiscal adecuadamente configurado para apoyar la transición verde, considerando que el impuesto, como instrumento económico, tiene potencial tanto para contribuir a alcanzar la neutralidad climática para el año 2050, como para servir de palanca de cambio de cara a la consecución de otros objetivos medioambientales y energéticos plasmados en el *Pacto Verde Europeo*⁴⁴. En este sentido, la Comisión defiende que los impuestos medioambientales son instrumentos a disposición tanto de la UE —en el caso de la imposición energética que ha sido objeto de armonización— y, especialmente, de Estados miembros para introducir señales de precio correctas en función del comportamiento o daño medioambiental de un producto, sistema de producción o actividad. A su vez, cuando estas señales en los precios están correctamente diseñadas y cuantificadas pueden traducirse en incentivos económicos adecuados para promover cambios en las pautas de consumo hacia alternativas menos contaminantes o para promover la inversión en tecnologías limpias o menos contaminantes⁴⁵.

Paralelamente, estos impuestos también tienen la capacidad de generar ingresos adicionales para los presupuestos públicos⁴⁶, ingresos que pueden ser destinados a financiar las inversiones necesarias para la mencionada

41. VILLAR EZCURRA, M. Y GRAU RUIZ, M.A., *Assessing public aid for true green digital recovery: a matter of good tax governance in the European Union*, en MILNE, J.; ANDERSEN, M. S.; ASHLABOR, H. (eds.), *Environmental Taxation in the Pandemic Era, Critical Issues in Environmental Taxation* vol. XXIII, Edward Elgar Publishing, 2021, pp. 198-213.

42. Vid, en este sentido, HERRERA MOLINA, P. M., «Los tributos ecológicos como recurso financiero local», en RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ J. (Dir.), *Hacienda y finanzas municipales*, Marcial Pons, Madrid, pp. 137-161.

43. Vid. SSTC 53/2014, de 10 de abril de 2014 y 69/2018, de 20 de junio.

44. COMISIÓN EUROPEA, *Europe's moment: Repair and Prepare for the Next Generation*, COM (2020) 456 final, Bruselas, 2020.

45. RUSSI, D. et. al., *Green taxation and other economic instruments. Internalising environmental costs to make the polluter pay*, Institute for European Environmental Policy, Bruselas, 2021.

46. BOWEN, A., *Carbon pricing: how best to use the revenues?* Grantham Research Institute on Climate Change and the Environment, 2015.

transición, reducir otros tipos de impuestos como los que gravan el trabajo o financiar medidas de protección social.

Lo anterior, sin perjuicio de la necesidad de asegurar, por un lado, que las reformas fiscales medioambientales se alineen también con los objetivos financieros de la UE, así como con los planes nacionales de recuperación, enfocándose en una implementación coherente que maximice los beneficios de los fondos europeos asignados a España. Y, por otro, de garantizar que las medidas tributarias nacionales se alineen con las directrices y reglamentaciones de la UE, promoviendo una armonización fiscal que favorezca la cohesión económica y social en el contexto europeo⁴⁷.

En este contexto, por tanto, la fiscalidad medioambiental sigue emergiendo como un instrumento esencial, capaz de alinear las necesidades económicas con las ambientales, promoviendo una economía que se desvincula del uso intensivo de recursos naturales y de la emisión de contaminantes⁴⁸.

Sin embargo, pese a la importancia de la imposición medioambiental como herramienta de política pública al servicio de objetivos fiscales y extrafiscales, esta sigue siendo un área pendiente en España y, en este sentido, hay margen para potenciar y mejorar el diseño de la fiscalidad medioambiental para que la economía española pueda avanzar eficientemente en el proceso de transición ecológica⁴⁹. A este respecto, las directrices sobre fiscalidad medioambiental propuestas en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria en España* de 2022⁵⁰ constituyen un punto de partida esencial para considerar una posible revisión integral de la imposición medioambiental en España. Precisamente, en consonancia con estas directrices, se reconoce que, a pesar de la existencia de diversos mecanismos y alternativas regulatorias para abordar los problemas medioambientales y otros desafíos asociados a sectores críticos como el transporte, la energía, los residuos y los hogares, las medidas fiscales han sido históricamente consideradas como instrumentos clave.

47. GOBIERNO DE ESPAÑA, *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, Gobierno de España. Componente 28. Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI*, Gobierno de España, Madrid, 2021.

48. *Vid.*, en este sentido, VILLAR EZCURRA, M. y LABANDEIRA VILLOT, X., «El papel de la fiscalidad medioambiental en el ámbito energético: reflexiones para España», *Papeles de Economía Española*, núm. 174, 2022, pp. 143-156.

49. *Ibid.*

50. COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022.

En definitiva, los tributos y elementos tributarios medioambientales se presentan en este marco no solo como mecanismos de recaudación, sino como verdaderos instrumentos económicos con potencial —siempre que estén correctamente diseñados para alcanzar sus fines extrafiscales—, para orientar tanto a la economía en su conjunto como a los comportamientos individuales hacia prácticas más sostenibles, para incentivar la reducción de emisiones de GEI, para promover patrones de producción y consumo que sean responsables con el medio ambiente⁵¹ y, en suma, para transicionar hacia una economía más limpia y eficiente.

Precisamente, esta obra también trata de examinar críticamente cómo los sistemas fiscales pueden reorientarse hacia la sostenibilidad, discutiendo las implicaciones legales, económicas y sociales de tales cambios. Concretamente, las investigaciones desarrolladas en esta segunda parte de la obra tratan de analizar la evolución y diseño de determinados tributos y elementos tributarios medioambientales bajo el prisma del *Pacto Verde Europeo* tratado en la sección primera, con especial énfasis en su capacidad para coadyuvar a alcanzar tanto los ambiciosos objetivos de neutralidad climática como otros objetivos medioambientales.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, CÁMARA BARROSO en el capítulo XIX de esta obra, *La contribución de la fiscalidad estatal y local sobre el autoconsumo de energía solar fotovoltaica a la electrificación de la economía*, presenta un estudio sobre el papel de la fiscalidad estatal y local en el fomento del autoconsumo de energía solar fotovoltaica en España. En el capítulo se detallan los incentivos fiscales aplicables a la instalación de sistemas fotovoltaicos, tanto en el ámbito de impuestos directos como en los indirectos, y se examina la legislación relevante que regula este tipo de autoconsumo. De igual forma, se explora el potencial de los incentivos fiscales y las bonificaciones para motivar la adopción del autoconsumo fotovoltaico, contribuyendo significativamente a los objetivos de transición energética y reducción de emisiones de GEI. Junto a lo anterior, se destaca la importancia de incentivos específicos en el ámbito estatal, como la exención del Impuesto sobre la Electricidad para instalaciones de autoconsumo de menos de 100 kW y la posibilidad de compensación de excedentes, así como la no sujeción al IVA y al Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica para ciertas modalidades de autoconsumo. A nivel local, se examina el impacto de las bonificaciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), y el Impuesto sobre Cons-

51. VILLAR EZCURRA, M. y CÁMARA BARROSO, M. C., «La necesidad de revisar el papel de los incentivos fiscales al autoconsumo en el conjunto de las medidas de apoyo a la energía solar fotovoltaica», *Crónica Tributaria*, núm. 187, 2023, pp. 139-168.

trucciones, Instalaciones y Obras (ICIO), resaltando cómo la legislación actual ofrece a los municipios la potestad de aplicar estas bonificaciones para promover el uso de energías renovables. Sin embargo, se señala que la adopción de estas medidas es variable y no siempre eficaz debido a la ambigüedad legislativa y la naturaleza potestativa de las bonificaciones, lo que resulta en una implementación desigual a lo largo del territorio español. El documento pone especial énfasis en las implicaciones económicas y ambientales de fomentar el uso de energía renovable a través de políticas fiscales, destacando el papel crucial de estos incentivos para alcanzar los objetivos de sostenibilidad y reducción de emisiones de gases de efecto invernadero. El capítulo concluye resaltando la necesidad de una mayor claridad y uniformidad en la legislación fiscal relativa al autoconsumo fotovoltaico, especialmente a nivel local, sugiriendo que las bonificaciones dejen de ser potestativas y se establezcan criterios más claros para su aplicación. Se argumenta que esto no solo promovería la adopción de energías renovables a nivel local, sino que también contribuiría a la consecución de los ambiciosos objetivos de la Unión Europea en materia de energía y clima para 2030 y 2050.

El capítulo X, *Cambios en la fiscalidad para promover la electrificación del parque automovilístico*, también tiene como objeto el papel de la fiscalidad para incentivar la descarbonización mediante la modificación de conductas y patrones de consumo en otro sector clave como es el transporte. Concretamente, MARINA BISOGNO analiza la transformación hacia la electrificación de vehículos como estrategia clave para la descarbonización del sector transporte, el cual es un responsable significativo en la contaminación y el cambio climático. El capítulo parte de una contextualización de la importancia de los vehículos eléctricos para reducir las emisiones de GEI, destacando que el sector transporte ha experimentado un aumento en estas emisiones en las últimas tres décadas y subrayando las externalidades negativas del transporte, como la contaminación atmosférica y acústica, congestión y problemas de salud. De igual forma, BISOGNO examina la evolución del concepto de electrificación, los beneficios y retos de los vehículos eléctricos, y cómo la fiscalidad puede estimular su adquisición y uso. Tras contextualizar el problema, la autora lleva a cabo un análisis de derecho comparado de las políticas fiscales para fomentar el uso de vehículos eléctricos en España e Italia. En el trabajo, la autora describe cómo las políticas fiscales sobre los vehículos en España e Italia han evolucionado para incorporar consideraciones medioambientales, aunque con desafíos significativos. En particular, se examinan los incentivos fiscales directos e indirectos para los vehículos eléctricos en ambos países, evaluando su eficacia y coherencia con los objetivos medioambientales. En este sentido, la

autora argumenta en su estudio que, a pesar de las políticas existentes, la penetración de vehículos eléctricos sigue siendo baja en comparación con otras regiones, en parte debido a políticas pasadas que favorecieron el gasóleo. En el trabajo se presente un análisis comparativo de las experiencias de ambos países con el fin de valorar la coherencia de la electrificación de vehículos con el sistema de tributación actual y para identificar fallos de diseño que puedan ser corregidos mediante propuestas *de lege ferenda*.

Por su parte, el capítulo XI, *Cambios proambientales en el sistema de incentivos tributarios y no tributarios para el desarrollo del sector electromovilidad (Polonia vs. España – análisis jurídico y comparativo)*, de KATARZYNA KOKO-CIŃSKA y PAWEŁ SŁOWIŃSKI, también analiza las políticas fiscales y medidas de apoyo para promover la electromovilidad, pero incorporando en este caso un estudio de derecho comparado entre Polonia y España. El capítulo se enfoca en la importancia de la electromovilidad para la seguridad energética y la mejora de la calidad del aire, destacando la necesidad de un enfoque sistémico y coherente que incluya medidas fiscales y de apoyo complementario. De igual forma, analiza cómo ambos países, a pesar de sus diferentes puntos de partida y niveles de desarrollo en electromovilidad, enfrentan retos similares en la implementación de políticas eficaces que fomenten la transición a vehículos eléctricos. Los autores detallan los incentivos fiscales y no fiscales utilizados en cada país, incluyendo subvenciones, exenciones de impuestos y apoyo para la infraestructura de carga, y discuten la efectividad de estas medidas en función de sus impactos económicos y ambientales. También se consideran los desafíos de coordinar políticas nacionales con directrices de la UE, que busca un transporte más sostenible y menor dependencia de los combustibles fósiles

EMAZABEL PEÑA también presenta en el capítulo XII, un estudio de derecho comparado, pero, en este caso, sobre el papel de la fiscalidad para poder contrarrestar los efectos de la sobreexplotación pesquera. En este capítulo, titulado *Análisis Comparado de Fiscalidad Ambiental orientada al Sector Pesquero*, se parte del estudio de los distintos tributos aplicados al sector pesquero y su contribución a la sostenibilidad ambiental. A través de un análisis comparativo de los sistemas tributarios de varios países, incluyendo Chile, Finlandia, Senegal e Islandia, la autora destaca la complejidad de diseñar impuestos que se ajusten a las diversas modalidades de pesca y sus impactos ambientales. El estudio se centra en la evaluación de la normativa, el hecho imponible, el objeto imponible, la base imponible, el sujeto pasivo, así como las exenciones, deducciones y bonificaciones de cada tributo analizado. Además, se consideran los subsidios existentes y su efecto en la pesca sostenible. Una cuestión clave es la variabilidad en la aplicación de estos tributos y cómo, en algunos casos, pueden fomentar prácticas de

pesca más sostenibles alineadas con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la Agenda 2030. Entre los tributos examinados se encuentran el impuesto único a la pesca artesanal en Chile, el canon para armadores en Senegal, la tasa por gestión de caladeros en Finlandia y las tasas de captura en Islandia. Cada uno de estos tributos refleja un enfoque distinto en cuanto a la regulación fiscal del sector, demostrando la necesidad de adaptar las políticas fiscales a las realidades específicas de cada entorno pesquero. Este capítulo subraya la importancia de introducir elementos medioambientales en los tributos que recaen en el sector pesquero para incentivar prácticas sostenibles y reducir los impactos negativos sobre los ecosistemas marinos. EMAZABEL concluye que, aunque la fiscalidad por sí sola no es suficiente para regular el sector de manera efectiva, puede ser un instrumento valioso cuando se combina con otras medidas de gestión pesquera. La propuesta de implementar tributos ambientales bien diseñados y adaptados a las características específicas de la pesca en cada país, teniendo en cuenta sus impactos distributivos, apunta hacia una dirección en la que la fiscalidad puede contribuir significativamente a la conservación marina y al uso sostenible de los recursos pesqueros

Tras estos estudios de derecho comparado SERRAT ROMANÍ propone en el capítulo XIII, *El Internet de las Cosas como alternativa para la fiscalización de las emisiones de CO₂ en los impuestos de circulación*, un análisis exhaustivo sobre la integración de la tecnología del Internet de las Cosas (IoT) en el diseño de los tributos medioambientales. Este estudio examina cómo el Internet de las Cosas (IoT) podría ser utilizado para mejorar la precisión en la medición y el cobro de impuestos relacionados con las emisiones de CO₂ de los vehículos. Analiza el marco del *Pacto Verde Europeo*, presentando una discusión teórica sobre la interacción entre las políticas medioambientales y la tecnología, especialmente en el ámbito de la fiscalidad de las emisiones. La investigación se centra en los desafíos actuales de los impuestos de circulación que consideran las emisiones de CO₂ y propone soluciones innovadoras a través del uso de IoT para reflejar más fielmente las emisiones reales de los vehículos. Este enfoque pretende garantizar que los impuestos ambientales sean más equitativos y alineados con los principios de justicia tributaria, permitiendo que los impuestos reflejen mejor la cantidad de contaminantes emitidos en lugar de estimaciones generales basadas en el tipo de vehículo. Se propone mejorar la gestión tributaria y la base imponible de los impuestos sobre vehículos, utilizando tecnología para captar y procesar datos ambientales relevantes. El capítulo argumenta que el uso de dispositivos IoT puede permitir una medición más precisa y en tiempo real de las emisiones reales, facilitando impuestos mejor alineados en su diseño con el principio de «quien contamina, paga» y apoyando los

objetivos del *Pacto Verde Europeo*. En general, el capítulo de SERRAT ROMANÍ profetiza el potencial del IoT y otras tecnologías digitales para transformar la forma en que los gobiernos diseñan, imponen y recaudan impuestos ambientales.

El capítulo XIV de GRAU RUIZ, *Aspectos tributarios ligados al control de la información sobre sostenibilidad: aciertos y limitaciones de la regulación propuesta*, se centra en las implicaciones tributarias de las regulaciones propuestas para la información sobre sostenibilidad, especialmente en cómo estas podrían influir en la implementación y diseño de tributos medioambientales y elementos tributarios medioambientales más justos y eficientes. En este sentido, el capítulo analiza el Anteproyecto de Ley para transponer la Directiva (UE) 2022/2464, sobre información de sostenibilidad por parte de las empresas, que requiere que las empresas proporcionen información detallada sobre sostenibilidad, y cómo este proceso podría mejorarse a través de la supervisión del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). De igual forma, se discuten las tasas del ICAC relacionadas con la supervisión de la auditoría de cuentas y la verificación de información sobre sostenibilidad, enfatizando la necesidad de financiación adecuada para el ICAC, dado su papel ampliado en el control de la sostenibilidad empresarial. La propuesta incluye ajustes en las tasas para asegurar que el ICAC tenga recursos suficientes para sus funciones ampliadas, lo que implicaría un mejor control y, por tanto, una tributación más justa que refleje mejor los principios ambientales.

V. EL PAPEL DE LA FISCALIDAD EN EL ÁMBITO DE LA ECONOMÍA CIRCULAR (PARTE 3)

El tercer bloque de esta obra también se centra en el diseño y el papel del sistema impositivo para alcanzar determinados objetivos extrafiscales de carácter medioambientales, si bien en un ámbito concreto como es la economía circular. Aunque los capítulos de esta sección convergen en el objetivo de promover la economía circular mediante determinadas figuras impositivas, ofrecen perspectivas complementarias relativas al diseño e implementación de estas para fomentar de forma eficiente y efectiva prácticas sostenibles, subrayando la importancia de una estrategia coordinada y bien diseñada a nivel nacional y europeo.

Así, en el capítulo XV, *Fiscalidad y Economía Circular*, LAGOS RODRÍGUEZ realiza un estudio de la Economía Circular y su relación con la fiscalidad. La autora discute cómo el cambio hacia un modelo económico circular es fundamental para enfrentar los desafíos medioambientales actuales, promoviendo la reducción, reutilización, reciclaje y recuperación de

materiales. En este sentido, este capítulo analiza el papel de la fiscalidad como herramienta para incentivar la transición hacia prácticas más sostenibles, destacando la importancia de la innovación tecnológica apoyada por políticas fiscales orientadas a fomentar la ecoinnovación. A mayor abundamiento, LAGOS subraya la importancia de la innovación tecnológica, incentivada también por el marco fiscal, como pieza clave para la transición económica. La fiscalidad puede fomentar la investigación y el desarrollo (I +D) de nuevas tecnologías que faciliten el tránsito hacia una Economía Circular, mediante la implementación de deducciones fiscales para inversiones en innovación y tecnologías verdes. El capítulo concluye enfatizando la necesidad de una fiscalidad que armonice con los objetivos de la Economía Circular, fomentando un desarrollo sostenible que beneficie tanto al medio ambiente como a la economía.

Con respecto a la imposición en el ámbito de economía circular, es oportuno volver a traer a colación el hecho de que la Decisión de Recursos Propios 2020/2053⁵² introdujera a nivel de la UE, a partir del 1 de enero de 2021, nuevas categorías de recursos financieros propios en el contexto del *Pacto Verde Europeo*⁵³ pero, sobre todo, en el marco de la necesidad de aumentar sus recursos propios y generar nuevas fuentes de ingresos con los que hacer frente al reembolso de la deuda europea emitida para financiar el plan de recuperación *NextGenerationUE*.

En este caso, hablamos, concretamente, de la nueva fuente de ingresos de la UE basada en los residuos de envases de plástico no reciclados. Se trata de una contribución nacional destinada a financiar el presupuesto de la UE y basada en la cantidad de residuos de envases de plástico no reciclados y calculada en base al peso de los residuos de envases de plástico que no se reciclan (peso de los residuos totales de envases de plástico generados en un Estado en un año determinado menos el peso de los residuos de envases de plástico reciclados ese año) y a la que se aplica una tasa uniforme de 0.80 EUR por kilogramo. Las contribuciones se calculan en base a datos de Eurostat. Los Estados miembros ya estaban obligados a recopilar y reportar datos sobre la generación y el reciclaje de residuos de envases de plástico

52. Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom (DOUE L 424/1 de 15.12.2020, p. 1/10).

53. *Vid.*, con respecto a esta cuestión, CORDERO GONZÁLEZ, E.M., «La reforma del sistema de recursos propios de la UE: el recurso sobre los residuos de envases de plástico no reciclados y el proyecto de mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono», *Studi Tributari Europei*, núm. 11, 2021, pp. 127-145.

de acuerdo con la Directiva 94/62/CE⁵⁴ sobre envases y residuos de envases y su Decisión de Implementación (Decisión 2019/665).

La UE esperaba que este nuevo recurso propio generase unos ingresos anuales de 7.000 millones de euros. Según los estudios realizados, la contribución de España sería de entre 400 y 650 millones de euros, cuantía a la que habría que deducir la reducción bruta anual de 142 millones de euros al año prevista en el artículo 2.2 de la Decisión 2020/2053 por presentar una renta nacional bruta inferior al promedio europeo.

La contribución europea es un instrumento caracterizado tanto por su naturaleza financiera como reguladora⁵⁵. En ese sentido, presenta un claro objetivo medioambiental dentro del marco del *Pacto Verde Europeo* y busca promover el reciclaje y potenciar la economía circular. Sin embargo, la legislación europea no requiere que el importe resultante que soporten los Estados miembros sea posteriormente repercutido a los sectores contaminantes. De hecho, es una figura que se centra únicamente en la relación entre la UE y los Estados miembros. Sin embargo, algunos Estados como España o Italia han optado por recuperar total o parcialmente la transferencia de fondos a la UE mediante la introducción impuestos sobre envases de plástico no reciclados.

En el caso de España, el 9 de abril de 2022 se publicó finalmente la Ley 7/2022 del 8 de abril⁵⁶, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (en adelante, LRSCEC). La citada Ley responde a la obligación de transponer al derecho interno español las medidas derivadas de la Directiva 2018/851/UE (Directiva Marco de Residuos)⁵⁷ y la Directiva 2019/904⁵⁸, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente.

54. Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases (DOUE L 365 de 31.12.1994, p. 10/23).

55. VILLAR EZCURRA, M. Y BISOGNO, M., «The New «EU Plastic Contribution»: Lights and Shadows under Scrutiny», Kluwer International Tax Blog, enero 2022, en <https://kluwertaxblog.com/2022/01/31/the-new-eu-plastic-contribution-lights-and-shadows-under-scrutiny/>

56. Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, BOE núm. 85, de 09/04/2022.

57. Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos (DOUE L 150/109 de 14.6.2018, p. 109/140).

58. Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente (DOUE L 155/1 de 12.6.2019, p. 1/19).

En realidad, ninguna de estas Directivas obliga a los Estados miembros a incorporar impuestos sobre residuos o envases de plástico en su legislación. Sin embargo, el legislador ha aprovechado el texto para dar un primer paso en la anunciada reforma medioambiental del sistema fiscal en España mediante la introducción de dos nuevos impuestos: el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (IEPNR) y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (IEDVIR).

El caso específico del impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (IEPNR) representa un nuevo instrumento económico de carácter tributario destinado a promover la economía circular (España ya tenía antecedentes del impuesto sobre el depósito e incineración de residuos, aunque a nivel de las Comunidades Autónomas)⁵⁹.

En este sentido hay que precisar que la contribución europea, a diferencia del impuesto descrito, no tiene naturaleza tributaria y, por tanto, como hemos indicado, la LRSCEC no supone una transposición de un impuesto armonizado al ordenamiento interno⁶⁰. Sin perjuicio de lo anterior, la contribución de la UE y las medidas fiscales introducidas por España tienen potencial para generar incentivos diferentes, pero complementarios⁶¹. Así, mientras que la contribución europea, que grava los residuos de envases de plástico no reciclados (independientemente de su composición), genera un incentivo para que los Estados miembros aumenten el reciclaje de envases de plástico; el impuesto estatal, que gravaría el contenido de plástico no reciclado de los envases (independientemente de si se recicla o no), buscará fomentar el uso de material reciclado en los envases por parte de los fabricantes e importadores. Sin embargo, ambos instrumentos podrían tener una naturaleza complementaria e incentivarían indirectamente la recogida selectiva de residuos⁶². En el caso de la contribución de la UE, y con el fin de reducir el pago de la contribución nacional, el Estado miembro podría introducir medidas para fomentar la recogida selectiva y facilitar el reciclaje. El impuesto, por su parte, aumentaría la demanda de

59. SALASSA BOIX, R., «Retos del impuesto al depósito, incineración y coincineración de residuos en el ámbito comunitario, autonómico y local», *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. 14, núm. 1, 2023.

60. ANTÓN ANTÓN, A., «Implicaciones fiscales de una recuperación económica verde...», *op. cit.*

61. PUIG VENTOSA, I., «La nueva fiscalidad sobre el plástico», RETEMA (Revista Técnica de Medio Ambiente). 2021, en <https://www.retema.es/noticia/la-nueva-fiscalidad-sobre-el-plastico-dLyw8>.

62. ANTÓN ANTÓN, A., «The Spanish tax on non-reusable plastic packaging», Kluwer International Tax Blog, Mayo 2022, en <https://kluwertaxblog.com/2022/05/11/the-spanish-tax-on-non-reusable-plastic-packaging/>

recogida selectiva de residuos de calidad debido al incentivo que tienen los contribuyentes, en forma de ahorro fiscal, por aumentar el contenido de plástico reciclado.

Teniendo en cuenta este contexto, PATÓN GARCÍA en el capítulo XVI, *Análisis del Impuesto sobre envases plásticos no reutilizables y visión prospectiva*, y FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ en el XVII, *El impuesto especial sobre envases de plástico de un solo uso: Una medida fiscal incentivadora de la economía circular*, profundizan en las cuestiones anteriores.

Concretamente, PATÓN GARCÍA se centra en el análisis sobre el nuevo marco fiscal para envases plásticos no reutilizables en España. El estudio de la citada autora analiza detalladamente la introducción del Impuesto Especial sobre Envases Plásticos No Reutilizables (IEPNR) en España, como parte de la Ley de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular. Este impuesto se contextualiza dentro de una estrategia más amplia de la UE para fomentar prácticas de economía circular y reducir el consumo de plásticos no reciclables. La autora describe el marco normativo y las expectativas de este impuesto, examinando sus aspectos jurídicos y las implicaciones prácticas de su implementación. PATÓN GARCÍA evalúa cómo este impuesto puede influir en la reducción del uso de plásticos de un solo uso mediante el desincentivo de su producción y consumo. En el trabajo también se discuten las implicaciones prácticas de su aplicación, las posibles restricciones a la competencia, y se propone una visión prospectiva sobre su impacto ambiental y económico. Además, discute las posibles repercusiones económicas para los sectores afectados, particularmente en el ámbito de los envasadores, distribuidores y comercializadores.

Por su parte, BUJÁN Y ARRANZ se centra en el Impuesto Especial sobre Envases de Plástico No Reutilizables (IEPNR) y su papel en fomentar la economía circular. El autor analiza el marco legal y la implementación de este impuesto en España, destacando cómo este impuesto se enmarca en la política medioambiental más amplia de la UE y cómo pretende reducir el uso de plásticos no reciclables incentivando el uso de materiales alternativos o reciclados. El autor profundiza en los aspectos jurídicos y técnicos del impuesto, desde su base imponible y sujetos pasivos hasta las exenciones y el cumplimiento normativo. Además, se examinan las implicaciones de este impuesto para los fabricantes, importadores y otros agentes económicos, resaltando su potencial para modificar patrones de consumo y producción hacia opciones más sostenibles. El capítulo estudia el régimen jurídico del impuesto, su relación con el IVA, y reflexiona sobre su impacto ambiental y fiscal, argumentando que los impuestos ambientales como el IEPNR son

fundamentales para internalizar los costes ambientales y fomentar un cambio hacia una mayor sostenibilidad.

Por otro lado, y como hemos afirmado anteriormente, hay que tener presente que el impuesto adoptado por España no es un impuesto armonizado. Sin embargo, es una medida que debe entenderse en el contexto de la política de la UE y la promoción de la economía circular, así como parte de los pasos dados por España para dar mayor peso a la fiscalidad ambiental en el marco de la reforma fiscal recientemente presentada en el *Libro Blanco Sobre La Reforma Tributaria*. Específicamente, dentro de las propuestas y recomendaciones, existe un fuerte compromiso con el uso de impuestos para contribuir a los objetivos de la economía circular, un área en la que España estaba lejos de cumplir los compromisos de la UE.

En particular, el mencionado *Libro Blanco* defiende la necesidad de coordinación y complementariedad de los instrumentos fiscales con el contexto regulatorio ambiental para garantizar el correcto nivel de acción y coherencia vertical y horizontal para lograr la efectividad de las medidas de reforma. De igual manera, se afirma que la reforma fiscal ambiental puede contribuir a evitar el incumplimiento por parte de España de las Directivas europeas relacionadas con el medio ambiente.

Por esta razón, aunque el impuesto ambiental adoptado tiene como razón fundamental la incorporación de los costes ambientales asociados a ciertas actividades perjudiciales como los residuos, también se ha prestado especial atención al contexto regulatorio del instrumento fiscal para garantizar su adecuación, proporcionalidad, efectividad y utilidad en la práctica, así como su papel en facilitar el cumplimiento de los compromisos ambientales de España.

Teniendo en cuenta lo anterior, el capítulo XVIII, *Coordinación en el uso de la fiscalidad sobre el plástico*, de GUERVÓS MAÍLLO, aborda, precisamente, la compleja interacción entre los impuestos medioambientales y la gestión de plásticos, con un enfoque en la coordinación necesaria entre distintos niveles de gobierno en España. Este capítulo explora la evolución y los desafíos de la fiscalidad medioambiental en el contexto de los impuestos sobre plásticos en España. La autora destaca la importancia de una coordinación efectiva entre las autoridades estatales, autonómicas y locales para optimizar el impacto de estas medidas fiscales en la reducción del uso y desecho de plásticos. A través de un análisis crítico, se evalúa cómo diversas normativas, tanto nacionales como europeas, han intentado abordar la problemática de los residuos plásticos, subrayando la necesidad de un enfoque más unificado y coherente. La autora discute las limitaciones y oportuni-

dades de los impuestos medioambientales, como herramientas para incentivar la sostenibilidad y como respuesta a la proliferación de plásticos que afectan negativamente el medio ambiente. Además, se consideran los aspectos legales y prácticos de implementar tales impuestos, incluyendo los retos de superposición normativa que pueden disminuir su eficacia.

Por último, el capítulo XIX de la obra, *Incentivos fiscales y Circularidad en la reducción de la basura marina y en las aguas en la Comunidad Autónoma de Andalucía*, de PALLARÉS RODRÍGUEZ y GARCÍA MARTÍNEZ, presenta un análisis detallado sobre cómo las políticas fiscales pueden contribuir a la gestión y reducción de la basura marina y promover la circularidad en el manejo de las aguas en Andalucía. Este capítulo examina las políticas fiscales orientadas a la prevención, reducción y gestión de la basura marina en Andalucía, así como a la promoción de la circularidad en el uso de las aguas. Aborda cómo la fiscalidad puede actuar como un incentivo crucial para adoptar prácticas más sostenibles y eficientes en el manejo de los recursos marinos y acuáticos. En un contexto donde la contaminación plástica y la gestión ineficiente del agua presentan desafíos significativos, el capítulo evalúa la legislación andaluza y las medidas de política pública que buscan integrar principios de economía circular en la gestión ambiental. Las autoras discuten las implicaciones económicas, sociales y ambientales de la basura marina, destacando la urgencia de acciones coordinadas que puedan mitigar su impacto. A través de una mirada crítica a la Ley de Economía Circular de Andalucía, el documento sugiere cómo los incentivos fiscales pueden ser diseñados para fomentar la recogida y tratamiento adecuados de las basuras marinas y promover el uso sostenible del agua.

VI. OTRAS CLAVES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS DE LA RECUPERACIÓN VERDE (PARTE 4)

Además de los aspectos fiscales y financieros existe una variedad de temas que son fundamentales para entender cómo la ley, la economía y la política intersecan en el fomento de prácticas sostenibles y ecológicas. El estudio e integración desde una perspectiva multidisciplinar de estos temas contribuyen a un entendimiento más profundo de cómo diversas herramientas y políticas pueden ser utilizadas para fomentar una recuperación económica que sea tanto verde como justa, destacando la necesidad de un enfoque integral que incluya tanto reformas legislativas como cambios en la cultura corporativa y la gobernanza.

Teniendo en cuenta esta perspectiva multidisciplinar, el capítulo XX, *Configuración constitucional del derecho al medioambiente*, analiza la evolución del medio ambiente como concepto y derecho dentro del marco constitu-

cional, principalmente en España, pero con referencias importantes a desarrollos internacionales. El autor, LÓPEZ ÁLVAREZ, proporciona una visión desde el constitucionalismo de cómo los derechos medioambientales han sido incorporados y evolucionados en las constituciones modernas, con un enfoque particular en España. LÓPEZ ÁLVAREZ explora las raíces históricas del interés por el medio ambiente, señalando cómo este interés se ha intensificado y formalizado con el tiempo, especialmente a través de convenios internacionales y la evolución de los derechos humanos de tercera generación. De igual forma, examina la configuración constitucional del medio ambiente, destacando su evolución y protección internacional, así como su incorporación en las constituciones del siglo XX. Concretamente, se analiza la incorporación de principios medioambientales en la Constitución española y se enfoca en la protección del medio ambiente como principio rector y derecho subjetivo en España, analizando el desarrollo jurisprudencial del derecho al medio ambiente. En este sentido el capítulo explica cómo estos principios actúan como directrices para la legislación y la política pública, aunque no constituyen derechos subjetivos directamente exigibles ante los tribunales sin legislación específica que los desarrolle. A lo largo del capítulo, también se enfatiza la necesidad de una mayor coherencia y acción internacional en la protección medioambiental, señalando los desafíos y las oportunidades que presentan las iniciativas globales para la sostenibilidad ambiental. El capítulo concluye resaltando la importancia de la protección ambiental en el marco constitucional y legislativo, enfatizando la necesidad de una actuación proactiva de los poderes públicos para garantizar un medio ambiente adecuado para el desarrollo humano.

Por otro lado, el capítulo XXI, *El Código de Buenas Prácticas para la Sociedad de Beneficio e Interés Común*, escrito por GONZÁLEZ-SÁNCHEZ estudia cómo las empresas pueden integrar prácticas sostenibles y socialmente responsables en sus estructuras corporativas mediante la adopción de un Código de Buenas Prácticas. La autora explora el surgimiento y la estructuración de las Sociedades de Beneficio e Interés Común (SBIC) en España, introducidas por la Ley 18/2022 y detalla cómo estas entidades combinan objetivos de lucro con la generación de un impacto positivo social y/o medioambiental, ofreciendo un nuevo modelo empresarial que responde a las demandas de una economía más consciente y ética. Tras ello, examina el Código de Buenas Prácticas publicado en julio de 2023, que sirve como guía provisional para las SBIC ante la falta de un desarrollo reglamentario detallado. Este Código adopta el principio «cumplir o explicar» del gobierno corporativo, proporcionando flexibilidad y permitiendo a las empresas adaptarse mientras establecen altos estándares de transparencia y rendición de cuentas. Sánchez analiza cómo estas prácticas no solo son

aplicables a grandes corporaciones, sino que también son cruciales para pequeñas y medianas empresas, incentivando la adopción voluntaria de prácticas que beneficien a la sociedad y al medio ambiente. Además, el análisis ofrece una comparación con modelos internacionales similares, destacando las oportunidades y desafíos para las SBIC en el contexto legal y empresarial español. Este capítulo es fundamental para entender la intersección entre el derecho mercantil, la responsabilidad social empresarial y la regulación ambiental, subrayando la importancia de una legislación y una orientación normativa claras y efectivas para el desarrollo sostenible de las empresas en España.

Desde una perspectiva de Derecho Internacional, el capítulo XXI, *Instrumentos internacionales de lucha contra la corrupción en el ámbito medioambiental*, de AURA Y LARIOS DE MEDRANO, se adentra en el estudio de la interrelación entre la corrupción y la protección medioambiental a nivel internacional. El capítulo plantea cómo la corrupción impacta adversamente en la protección del medio ambiente y explora los instrumentos internacionales destinados a combatir este fenómeno. La autora examina la evolución de la protección internacional del medio ambiente y cómo esta se ha visto socavada por prácticas corruptas que facilitan delitos ambientales como el tráfico ilegal de especies y la contaminación transfronteriza. Tras este planteamiento, se destaca importantes convenios medioambientales y anticorrupción, como la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción y la Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres (CITES), analizando su efectividad y las áreas que necesitan fortalecimiento. De igual forma, se subraya la necesidad de una mayor cooperación internacional y de un enfoque integrado que vincule la lucha contra la corrupción con la protección del medio ambiente para asegurar el cumplimiento de los derechos humanos y la sostenibilidad ambiental.

A mayor abundamiento, el profesor de Derecho Administrativo UTRERA CARO estudia en el Capítulo XXIII, y titulado *El régimen jurídico de la contaminación atmosférica en las ciudades*, la regulación jurídica de la contaminación atmosférica en diferentes niveles: internacional, comunitario, estatal español, autonómico y local. UTRERA CARO ofrece un análisis exhaustivo de las leyes y regulaciones que abordan la contaminación atmosférica en las ciudades, reflejando un enfoque integrado y multinivel. De igual forma, detalla cómo los esfuerzos internacionales, como la COP 21 y el Acuerdo de París, junto con las iniciativas de la UE y la legislación específica de España, trabajan conjuntamente para mitigar los efectos de la contaminación del aire. Concretamente, en el ámbito internacional el autor examina el desarrollo normativo desde la Convención de Viena hasta la más reciente COP, destacando la necesidad de una acción global coordinada. A

ESTUDIOS

En el contexto contemporáneo, caracterizado por la urgencia de afrontar desafíos medioambientales de magnitud creciente, particularmente aquellos vinculados al cambio climático, el tributo emerge como un instrumento crucial para hacer frente a estos retos. Concretamente, por su capacidad y potencial para conciliar las exigencias económicas con los imperativos ecológicos, promoviendo una economía que busque desvincular el crecimiento económico del uso intensivo de recursos naturales y el aumento de emisiones contaminantes. Precisamente, la obra colectiva que se presenta, *Reformas fiscales medioambientales para una recuperación verde justa: España en el contexto europeo*, representa un esfuerzo colaborativo en el ámbito académico y jurídico, cuyo objetivo es examinar críticamente, desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario, la reorientación de los sistemas fiscales hacia la sostenibilidad, abordando las consecuencias legales, económicas y sociales de dichos cambios. Concretamente, los estudios realizados en el marco de este trabajo analizan la configuración y evolución de la fiscalidad medioambiental a la luz del *Pacto Verde Europeo*, evaluando su eficacia para alcanzar la meta de neutralidad climática de la UE para el año 2050, así como otros objetivos medioambientales relevantes.

La obra abarca las reformas fiscales medioambientales propuestas o ya implementadas, tanto a nivel nacional como de la UE, con un enfoque en la necesidad de impulsar la recuperación económica desde una perspectiva medioambiental y debatiendo sobre el destino óptimo de los ingresos generados por estas medidas. Además, se ofrece un marco para el análisis detallado de diversas áreas críticas en el ámbito de la fiscalidad medioambiental, con un enfoque particular en áreas estratégicas como la electrificación sostenible, el sector energético, el transporte alineado con la transición ecológica, o el incremento de la circularidad y la fiscalidad sobre residuos y plásticos. Los trabajos de investigación que integran este proyecto incorporan no solo el contexto nacional y de la UE, sino que también se presta atención a la fiscalidad medioambiental en el ámbito autonómico y local, examinando medidas de coordinación y gobernanza para fortalecer la acción medioambiental a nivel regional y local. A esto se suma un espacio para la discusión sobre la “ecologización” de los presupuestos públicos, resaltando la importancia de la transparencia y las medidas de control para garantizar una adecuada asignación de recursos hacia iniciativas ambientales. Adicionalmente, se lleva a cabo un análisis sobre diversos aspectos económicos y legales esenciales para impulsar una recuperación verde y sostenible. Esto incluye discusiones sobre la configuración constitucional de la protección medioambiental; prácticas de gobernanza, códigos de conducta y buenas prácticas que las empresas pueden adoptar para promover la sostenibilidad; instrumentos internacionales para combatir la corrupción en el ámbito medioambiental, y la implementación de políticas de sostenibilidad mediante diversos instrumentos legales y económicos.

En definitiva, la obra se fortalece mediante una perspectiva multidisciplinar, que resulta indispensable en la metodología implementada para alcanzar los objetivos propuestos en el proyecto de investigación del que deriva, denominado *Reformas fiscales medioambientales para una recuperación verde y digital justa: España en el contexto europeo (PID2020-119151RB-I00, RFM-RVDJ)*. Como resultado de la metodología empleada, la obra reúne a destacados juristas y economistas quienes propone, mediante un examen científico de la realidad jurídico-tributaria y de los esquemas fiscales vigentes, reformas innovadoras y propuestas de *lege ferenda* orientadas a reforzar las políticas medioambientales y avanzar hacia una economía verde y neutra en emisiones.

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: 978-84-1163-813-5

