

TRABAJO FIN DE GRADO

Grado en Derecho

Facultad de Derecho

Universidad de La Laguna

Curso 2020/2021

Convocatoria: Marzo

**EL DERECHO AMBIENTAL Y SUS TRIBUTOS EN EL ORDENAMIENTO
JURÍDICO ESPAÑOL**

(Environmental Law and its taxes in the Spanish legal system)

Realizado por D. Guillermo Tur Estrada
Tutorizado por Dña. Adriana Fabiola Martín Cáceres

ABSTRACT

This project will carry out an exhaustive review of the evolution of environmental law, the compliance and monitoring of the laws approved in the different United Nations conferences and the creation of environmental taxes until the projection of the latest regulations proposed by the European Union for the fight against climate change (2030 and 2050). Therefore, the main objective of this review will be to publicize, through the compilation and subsequent analysis of the information, the evolution of environmental law up to the present time, and how, through the creation of a series of economically well-defined instruments, it has been allowed obtaining public income for the so-called environmental taxes.

Keywords: Environmental Law, Principles, ODS, OECD, Environmental Taxes

Resumen

En este proyecto se llevará a cabo una revisión exhaustiva de la evolución del derecho ambiental, del cumplimiento y seguimiento de las leyes aprobadas en las distintas Conferencias de las Naciones Unidas y la creación de tributos ambientales hasta la proyección de las últimas regulaciones propuestas por parte de la Unión Europea para la lucha contra el cambio climático (2030 y 2050). Por tanto, el objetivo principal de esta revisión será dar a conocer mediante la recopilación y posterior análisis de la información, la evolución del derecho ambiental hasta la actualidad, y cómo a través de la creación de una serie de instrumentos económicamente bien definidos se ha permitido la obtención de ingresos públicos por los denominados tributos ambientales.

Palabras clave: Derecho ambiental, Principios, ODS, OCDE, Tributos Ambientales

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. EL DERECHO MEDIOAMBIENTAL INTERNACIONAL.....	2
1.1 EL NACIMIENTO DEL DERECHO AMBIENTAL INTERNACIONAL:	2
1.2 PRINCIPIOS BÁSICOS DEL DERECHO AMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA:	7
2. FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA.....	11
2.1 LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN LA UE:.....	11
2.2 OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE (ODS):	14
2.3 INSTRUMENTOS ECONÓMICOS O DE MERCADO EN LA POLÍTICA MEDIOAMBIENTAL EUROPEA:	15
2.4 LOS TRIBUTOS AMBIENTALES:.....	19
3. FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA	23
3.1 FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA:.....	23
3.2 CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA:	27
3.3 LOS TRIBUTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA:	29
A. Tributos sobre Hidrocarburos y Carbón:	29
B. Tributos sobre la Electricidad	31
C. Tributos sobre residuos nucleares:	34
D. Tributos sobre el transporte:	37
E. Tributos sobre el agua:	38
F. Tributos de emisiones al aire:.....	41
G. Tributos sobre la contaminación:	42
3.4 TRIBUTOS AMBIENTALES AUTONÓMICOS MÁS SIGNIFICATIVOS:	45
3.5 TRIBUTOS AMBIENTALES LOCALES MÁS SIGNIFICATIVOS:	50
3.6 TRIBUTOS AMBIENTALES PENDIENTES DE APROBACIÓN:	52
3.7 TRIBUTOS AMBIENTALES EN CANARIAS:	53
CONCLUSIÓN	56
AGRADECIMIENTOS.....	60
BIBLIOGRAFÍA	60
WEBGRAFÍA	60
JURISPRUDENCIA.....	64
ANEXO A. INGRESOS DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES EN EUROPA Y ESPAÑA (ESTADO, CCAA Y HACIENDAS LOCALES)....	65

INTRODUCCIÓN

Desde finales de la segunda guerra mundial, la preocupación por el medioambiente no ha dejado de crecer exponencialmente con el fin de llegar a un consenso entre todos los países integrantes en la Organización de las Naciones Unidas a través de las diferentes Conferencias internacionales, siendo el primer hito del Derecho Ambiental Internacional la Declaración de Estocolmo en 1972 y el punto de arranque de la Unión Europea (UE) la Cumbre de París de ese mismo año.

Actualmente, el Derecho Ambiental Internacional se encuentra marcado por la Cumbre de París de 2015 mediante la Agenda 2030 donde se fijaron los Objetivos de Desarrollo Sostenible con el fin de conservar los ecosistemas y sus recursos naturales, reducir la incidencia de los combustibles fósiles en favor de las energías renovables, promover un crecimiento económico sostenible, disminuir la pobreza en el mundo y proteger el bienestar de las generaciones venideras, y la Agenda de 2050 establecida en el año 2018 en busca de una neutralidad energética por medio de la descarbonización y otras fuentes nocivas.

La UE por medio de su política fiscal elabora una serie de objetivos y principios comunitarios dirigidos a mitigar las conductas nocivas sobre el medio ambiente destacando el principio de quien contamina paga, instrumentos de mercado para regular la contaminación de manera efectiva y recomienda a los Estados miembros la utilización de la fiscalidad ambiental para desalentar las externalidades negativas que inciden sobre el medioambiente, entre ellas, la reducción de las emisiones de los gases de efecto invernadero pactados en el Acuerdo de París (2015). Atendiendo a las pautas marcadas por la UE, España comienza a instaurar una tributación extrafiscal con finalidad ambiental, donde las Comunidades Autónomas y las Haciendas locales elaboran sus propios tributos ambientales ante la parsimonia y la descoordinación con el Estado.

Por lo tanto, el objetivo de este trabajo de fin de grado es una revisión exhaustiva del comienzo del Derecho Ambiental Internacional hasta la actualidad, continuando con la fiscalidad medioambiental de la Unión Europea y sus instrumentos, y, por último, la fiscalidad y clasificación de los tributos ambientales dentro del territorio español.

1. EL DERECHO MEDIOAMBIENTAL INTERNACIONAL

1.1 El Nacimiento del Derecho Ambiental Internacional:

La primera piedra del Derecho Ambiental Internacional fue la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano en el año 1972, apareciendo la denominación por primera vez de “Cumbre de la Tierra”, ya que hace referencia a las Conferencias de Naciones Unidas en materia ambiental. En ella, se acordaron una serie de recomendaciones a través de la Declaración de Estocolmo, destacando entre los 26 principios, el número 21 que sería la primera definición del derecho ambiental internacional: *“los Estados tienen el derecho soberano de aprovechar sus propios recursos según sus políticas ambientales y la responsabilidad de garantizar que las actividades bajo su jurisdicción no causen daños medioambientales a otros Estados o fuera de los límites de la jurisdicción nacional”*¹, y haciendo énfasis en la condena de las pruebas con armas nucleares en su principio 26: *“es preciso librar al hombre y a su medio de los efectos de las armas nucleares y de todos los demás medios de destrucción en masa”*².

En 1983 se crea la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo que prepara un informe para la Asamblea General de 1987 sobre el desarrollo sostenible. Durante esos cuatro años se producen varias catástrofes humanas y naturales: la sequía en África provocó la muerte de aproximadamente un millón de personas, el escape de un plaguicida en la India supuso más de 200.000 lesiones y el accidente nuclear de Chernóbil. Este informe se conoce como “Nuestro futuro común o Informe Brundtland”. Su principal actividad era la búsqueda de estrategias ambientales y un sistema económico y social internacional basado en la cooperación de Estados. Entre ellos: la utilización de energías y materias primas, el suministro de agua potable, mejora de la salud, acabar con

¹ Declaración de Estocolmo sobre el Medio Humano, en Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, documento de las Naciones Unidas A/CONF.48/14 en 2 y Corr.1 (1972). Pag 5. Disponible en: <https://www.dipublico.org/conferencias/mediohumano/A-CONF.48-14-REV.1.pdf>.

² Declaración de Estocolmo sobre el Medio Humano, en Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, documento de las Naciones Unidas A/CONF.48/14 en 2 y Corr.1 (1972). Pag 6. Disponible en: <https://www.dipublico.org/conferencias/mediohumano/A-CONF.48-14-REV.1.pdf>.

la pobreza y ayudar a los países en desarrollo, la utilización de los océanos y sus recursos, contaminación espacial, preservación de la Antártida, etc.³

En 1992 en Brasil (Río de Janeiro), veinte años más tarde de la citada Conferencia de Estocolmo, se celebró la Segunda Cumbre de la Tierra, Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo⁴ (CNUMAD). Se recogen 27 principios donde se reconoció internacionalmente que la protección del medioambiente y la administración de los recursos naturales debían integrarse en las cuestiones sociales y económicas de pobreza y subdesarrollo, buscando un mundo seguro y justo. El resultado se traduce en la Agenda 21 de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático⁵, este documento contiene más de dos mil quinientas recomendaciones prácticas para preparar a los Estados para el siglo XXI con los problemas urgentes medio ambientales a solventar. La Agenda, la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y la Declaración de los Principios relativos a los Bosques⁶ se firmaron por 178 países⁷. Ese mismo año, la Asamblea General de Naciones Unidas crea la Comisión para el Desarrollo Sostenible (CDS) como foro de alto nivel encargado de las actividades consultivas y de diálogo a nivel nacional e internacional sobre el cumplimiento de la Agenda 21.

La Organización de Naciones Unidas (ONU) define al derecho ambiental como: *“una de las bases para la sostenibilidad ambiental y la plena realización de sus objetivos que es cada vez más urgente debido a las crecientes presiones ambientales. Las violaciones del derecho ambiental obstaculizan el logro de todas las dimensiones del desarrollo sostenible y la sostenibilidad ambiental”*⁸. El organismo encargado de defender el medioambiente y promover el desarrollo a nivel mundial es el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA). Durante el año 2020 el PNUMA ha

³ Asamblea General de la Organización de Naciones Unidas. A/42/PV.4220deoctubrede1987. Disponible en: <https://undocs.org/pdf?symbol=es/A/42/PV.42>.

⁴ Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo. Disponible en: <https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/documents/declaracionrio.htm>

⁵ División de Desarrollo Sostenible de la Organización de Naciones Unidas (ONU). Disponible en: <https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/index.htm>.

⁶ Declaración de Principios para el Manejo Sustentable de Bosques. Disponible en: <https://wrm.org.uy/fr/autres-informations-pertinentes/principios-sobre-bosques-declaracion-de-principios-para-el-manejo-sustentable-de-bosques/>.

⁷ Osiejewicz, J. (2019). El interés de la comunidad internacional en la legislación ambiental de la Unión Europea. In Protección del medio ambiente: Fiscalidad y otras medidas del derecho al desarrollo (pp. 135-140). Thomson Reuters Aranzadi.

⁸ La ONU y el Estado de derecho. Disponible en: <https://www.un.org/ruleoflaw/es/thematic-areas/land-property-environment/environmental-law/>.

intensificado su trabajo para reducir futuras pandemias enfocándose en cuatro áreas principales: ayudar a gestionar los residuos durante el COVID-19, impulsar una transformación de la naturaleza y las personas, trabajar en paquetes de recuperación económica y modernizar la gobernanza mundial fijando el rumbo en los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)⁹.

Si la Declaración de Estocolmo fue la piedra angular del Derecho Ambiental Internacional, el Protocolo de Kioto se puede considerar el hito sobre la reducción de emisión de gases de efecto invernadero (GEI) en países desarrollados y sienta las bases del mercado de carbono. Fue aprobado en 1997 y no entró en vigor hasta el año 2005, China, Australia y Estados Unidos no decidieron ratificar el acuerdo. Antes de proseguir hay que hacer un breve inciso, la Conferencia de las Partes (COP) es el órgano supremo de la Convención de Naciones Unidas para el Cambio Climático (CMNUCC), es decir, una asociación de Partes que se reúnen desde 1995 (la COP1 fue en Berlín) cada año para tratar el cambio climático. El Protocolo de Kioto se estableció en la COP3 y su fin principal fue la reducción de las emisiones de los GEI que causan el calentamiento global en un 5% desde el año 1990 hasta el período comprendido entre 2008 y 2012¹⁰.

En 2007, durante la COP13 en Bali, se estableció entre las Partes un nuevo acuerdo internacional que ampliaría el Protocolo de Kioto por el que ya no sólo debían reducir sus GEI los países desarrollados, sino también debían proceder a actuar con acciones de mitigación los países en desarrollo¹¹.

Durante el año 2012 se celebró en Río de Janeiro la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible, conocida también como RIO + 20 cuyo documento final se denominó "*El futuro que queremos*"¹² y que fue aprobado por los 193 Estados miembros que componen la ONU, pero no tuvo casi importancia al seguir arrastrando lo

⁹ Andersen, I. (2020). Directora Ejecutiva del PNUMA. Trabajar con el medio ambiente para proteger a las personas. Disponible en: https://wedocs.unep.org/bitstream/handle/20.500.11822/32218/UNEP_COVID_SP.pdf?sequence=15.

¹⁰ Protocolo de Kioto de la Convención Marco de Naciones Unidas. Disponible en: <https://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpspan.pdf>.

¹¹ Convención Marco sobre el Cambio Climático de las Naciones Unidas. Informe de la COP sobre su 13º período de sesiones. FCCC/CP/2007/6/Add.1 14 de marzo de 2008. Disponible en: <https://unfccc.int/resource/docs/2007/cop13/spa/06a01s.pdf>.

¹² RÍO+20: Documento final de la Conferencia: El futuro que queremos. 22 de junio de 2012. Disponible en: <https://undocs.org/pdf?symbol=es/A/CONF.216/16>.

ya pactado en el “*Protocolo de Kioto*”. Esto es, no se consiguió lograr la reducción de gases de efecto invernadero (GEI) al 5% por todos los países firmantes desde 1990 hasta 2012, nueve no lo lograron (España es uno de ellos), además, aumentaron los gases acumulados más de un 50% debido a aquellos países no firmantes entre los que destacaban EEUU, Canadá y China. En ese mismo año, se celebró la COP 18 en Doha, donde se buscaba prorrogar el Protocolo de Kioto hasta 2020, pero los países citados anteriormente y Rusia decidieron no apoyarla¹³.

Tras el fracaso de RIO + 20 en 2012, se marcaría un nuevo hito en 2014 por la COP20 en Lima. Por primera vez en la historia, todos los países integrantes en la ONU se comprometieron con la reducción de emisiones de GEI siendo la antesala a la Conferencia de París.

A finales de 2015, tuvo lugar en París la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (COP21)¹⁴ que marcó otro hito relevante por ser el primer acuerdo jurídicamente vinculante del cambio climático estando previsto que comenzara su vigencia en el año 2020. Los objetivos propuestos son a largo plazo “*manteniendo el aumento de la temperatura mundial en este siglo muy por debajo de los 2 grados centígrados por encima de los niveles preindustriales, y proseguir los esfuerzos para limitar aún más el aumento de la temperatura a 1,5 grados centígrados*”¹⁵. El papel de la UE es la reducción de los GEI al menos un 55% hasta 2030 en comparación a los niveles de 1990. Todos los países integrantes de Naciones Unidas se comprometieron a cumplir con los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) propuestos en la llamada “*Agenda 2030*”¹⁶. Los países más subdesarrollados tienen el asesoramiento de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)¹⁷ para conseguir lo pactado en los ODS. La Administración del Ex presidente Donald Trump de EEUU, antes de la entrada en vigor del Acuerdo de París (2016), notificó su retirada formal del pacto.

¹³ Convención Marco sobre el Cambio Climático de las Naciones Unidas. Informe de la COP 18. Disponible en: <https://unfccc.int/resource/docs/2012/cop18/spa/08a03s.pdf>.

¹⁴ Conferencia de las Partes en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. Disponible en: <https://www.un.org/es/chronicle/article/de-la-xxi-conferencia-de-las-partes-en-la-convention-marco-de-las-naciones-unidas-sobre-el-cambio>.

¹⁵ ONU. Cambio climático. Disponible en: <https://www.un.org/es/sections/issues-depth/climate-change/index.html>.

¹⁶ Agenda 2030, del 25 de septiembre de 2015. <https://www.agenda2030.gob.es/objetivos/home.htm>

¹⁷ OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/spain/>

Durante la cumbre mundial del clima en la 25ª Conferencia de las Partes (COP 25 - 2019) celebrada en Madrid, se reunieron más de 27.000 representantes de 200 países, tratando de lograr acuerdos con los que combatir el cambio climático. Esta Conferencia se basó en tres puntos fundamentales: en primer lugar, la comunidad científica expuso que las políticas actuales conllevarían a un aumento de temperatura en 3°C en el año 2100; en segundo lugar, se trataba de llegar a un pacto sobre el artículo 6 del Acuerdo de París, es decir, la reducción del carbono utilizando para ello transacciones monetarias sobre las emisiones de gas de efecto invernadero (derechos de emisión); y, por último, proteger los derechos de los colectivos más vulnerables: mujeres, infancia e indígenas¹⁸.

A raíz de lo expuesto en párrafos anteriores, se desarrolla una nueva Agenda, la “*Agenda de 2050*”¹⁹, en la que participan los 70 países que llegaron al Acuerdo excluyendo los tres más contaminantes (China, EEUU y La India), cuyo fin es la reducción al 0% de las emisiones netas de carbono. Tras las elecciones de Estados Unidos a finales del 2020, el nuevo presidente Joe Biden decidió regresar al Acuerdo de París en este 2021. Sin embargo, países como Costa Rica ya han conseguido eliminar la huella de carbono al 99% a través de energías renovables. La ONU estima una creación de 65 millones de empleos como consecuencia del citado cambio. La mayor problemática ha surgido tras la pandemia que está azotando el mundo en general, produciendo un retraso más evidente del que ya estaba presente al no poder cumplir las ya propuestas dilatándose en el tiempo sin precisar la fecha de cumplimiento.

A inicios del 2021 no se ha logrado lo planteado en el Acuerdo de París y, menos aún, durante la 25ª cumbre mundial del clima. Por lo tanto, hemos de esperar hasta el 1 de noviembre del año 2021 para celebrar la cumbre mundial del clima en la 26ª Conferencia de las Partes en Glasgow (COP26) aplazada debido a la pandemia del coronavirus (COVID-19), y descubrir si será posible en ella que los Estados lleguen a un acuerdo global sobre los citados puntos de cumbres anteriores.

¹⁸ Disponible en el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (MITECO): <https://www.miteco.gob.es/es/cop25/>.

¹⁹ Agenda 2050, del 28 de noviembre de 2018. Disponible en: https://ec.europa.eu/clima/policies/strategies/2050_es.

1.2 Principios Básicos del Derecho Ambiental en la Unión Europea:

Tras la Conferencia de Estocolmo en 1972 de las Naciones Unidas, comienza a surgir una preocupación política sobre los problemas urgentes del medio ambiente. A finales de ese año, se reúnen los Jefes de Estado de la Unión Europea en la Cumbre de París para fijar los campos de acción en materia política, ambiental, energética e industrial que se desarrollarían a través de Programas Europeos. Un año más tarde, comienza el Primer Programa Ambiental de la Comunidad Europea que estableció los objetivos y principios para tratar la contaminación comunitaria.

Los principios básicos del Derecho Ambiental se recogen en el título XX de Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) en el artículo 191.2: *“La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga”*.

Principio de prevención: ante cualquier situación de riesgo, hay que adoptar las medidas necesarias para evitar que se produzca el daño. Es más complicado restaurar el daño ocasionado que evitarlo una vez nos cercioremos de que existe una mínima posibilidad de producir ese hecho. Por lo tanto, se trata de un principio que busca una acción de prevención en lugar de tener que arreglar el perjuicio causado. Ejemplos: informes técnicos de impacto ambiental.

Principio de cautela o precaución: se expone que ante cualquier posible daño grave e irreversible al ser humano o al medio ambiente, cuando no esté respaldado por informes técnicos científicos y con riesgo potencial, se proceda con cautela a la hora de adoptar medidas que protejan al ser humano y al medio ambiente. Corresponde a la política ambiental de la Comisión Europea determinar si existe o no posibilidad que se produzca el daño, pudiendo invocarse el principio cuando se dé algunas de las tres siguientes circunstancias: la identificación de los efectos potencialmente negativos, la evaluación de

los datos científicos disponibles, y la ampliación de la incertidumbre científica²⁰. Por ejemplo, la construcción de hoteles rurales cerca de ecosistemas protegidos.

Principio de corrección de la contaminación en su fuente o de causalidad: una vez se ha producido la contaminación, se debe aplicar medidas de corrección en el lugar más próximo al daño ocasionado y en el tiempo más rápido posible. Por ejemplo, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea²¹ dictó que los residuos deben gestionarse lo más cerca posible a su lugar de producción²².

Principio de quien contamina paga: surge en 1987 por el Acta Única Europea y a través de la Directiva 2004/35/CE en relación con la prevención y reparación de daños ambientales. Esta considerado un principio más económico que político, ya que proviene del economista Arthur Pigou (1877-1959). Éste expuso que cualquier externalidad negativa que perjudique el bienestar de otros, por ejemplo, una empresa que emite vertidos contaminantes al mar, debe hacerse responsable de ello, de ahí surge el principio de quien contamina paga y el Estado debe imponer un gravamen al productor de esa externalidad negativa para que reduzca la contaminación. Por lo tanto, toda empresa que cause un daño ambiental, deberá hacerse cargo de los costes producidos por el perjuicio causado y aplicar las medidas reparadoras necesarias. Cuando hablamos de daño ambiental, hacemos referencia a los recursos hídricos y al suelo y daños a especies y hábitats protegidos. Sin embargo, hay excepciones en las que se incluyen los conflictos armados, catástrofes naturales y tipos de daños que ya han sido determinados en Tratados. Dentro de los ejemplos, podemos mencionar: la industria eléctrica, química y mineral; residuos; la contaminación marina; la generación de gran escala de productos; daño a los hábitats²³. Es el principio más controvertido, debido a que los propios Estados con ayudas públicas, asisten a las empresas contaminantes a subsanar sus errores cuando el contaminador es el que debe pagar e incluso les otorgan subvenciones. Un ejemplo

²⁰ Comisión Europea: comunicación de la Comisión sobre el recurso al principio de precaución (2000). Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM:l32042>.

²¹ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 4 de marzo de 2010. Comisión Europea contra República Italiana. Asunto C-297/08.

²² Duarte, G., López, Á. R., & Vallina, J. G. (2013). Objetivos y principios fundamentales de la política ambiental europea. *Revista Internacional del Mundo Económico y del Derecho*, 6, 41-46.

²³ Laky, Zsuzsanna (2019). Parlamento Europeo. La política de medio ambiente: principios generales y marco básico.

característico, es la ayuda que recibe la industria de automoción sobre vehículos con motor de combustión en lugar de los que sean exclusivamente eléctricos.

Otros principios del Derecho Ambiental que no están recogidos en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea son:

Principio de desarrollo sostenible: aparece por primera vez en 1987 a través de la publicación de un Informe de la Comisión Mundial de Medioambiente y Desarrollo de Naciones Unidas titulado: “Nuestro Futuro Común”, también conocido como “El Informe Brundtland”. Con él se busca un equilibrio entre el sostenimiento social, económico, cultural y ambiental buscando la forma de equilibrar las cuatro dimensiones sin perjudicar ninguna de ellas en todo el planeta obviando la diferencia de riqueza entre los Estados. Este documento define al desarrollo sostenible como: *“la satisfacción de las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”*²⁴. También, se recoge en el principio número 5 de la Declaración de Rio de Janeiro de 1992: *“Todos los Estados y todas las personas deberán cooperar en la tarea esencial de erradicar la pobreza como requisito indispensable del desarrollo sostenible, a fin de reducir las disparidades en los niveles de vida y responder mejor a las necesidades de la mayoría de los pueblos del mundo”*.

Principio de soberanía y responsabilidad: viene recogido en el principio 2 de la Declaración de Rio de Janeiro sobre el Medio Ambiente y Desarrollo: *“de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas y los principios del derecho internacional, los Estados tienen el derecho soberano de aprovechar sus propios recursos según sus propias políticas ambientales y de desarrollo, y la responsabilidad de velar por que las actividades realizadas dentro de su jurisdicción o bajo su control no causen daños al medio ambiente de otros Estados o de zonas que estén fuera de los límites de la jurisdicción nacional”*. El ejemplo más significativo es el caso “Trail Smelter”²⁵ (1941). Una planta de fundición en Canadá causó graves daños a la agricultura y los ecosistemas americanos por las emisiones de dióxido de sulfuro (SO₂) cuando existía un Tratado de

²⁴ Asamblea General de las Naciones Unidas. Disponible en: <https://www.un.org/es/ga/president/65/issues/sustdev.shtml>.

²⁵ Caso Trail Smelter. (pp. 164-165): http://avalon.utadeo.edu.co/servicios/ebooks/derecho_ambiental/files/assets/basic-html/page165.html.

Aguas Fronterizas entre ambos países en 1909. EEUU decidió llevarlo ante una Comisión de Justicia Internacional en dos ocasiones por los daños ocasionados y fue indemnizada en ambas debido al Tratado de Aguas Fronterizas que le protegía. Es el primer hito que marcaría el Derecho Internacional Ambiental dando origen al principio soberano y de responsabilidad.

Principio de Buena vecindad y Cooperación Internacional: se recoge en el artículo 74 de la Carta de las Naciones Unidas: *“Los Miembros de las Naciones Unidas convienen igualmente en que su política con respecto a los territorios a que se refiere este Capítulo, no menos que con respecto a sus territorios metropolitanos, deberá fundarse en el principio general de la buena vecindad, teniendo debidamente en cuenta los intereses y el bienestar del resto del mundo en cuestiones de carácter social, económico y comercial”*. También, lo podemos encontrar en el principio 24 de la Declaración de Estocolmo de 1972: *“Todos los países, grandes o pequeños, deben ocuparse con espíritu de cooperación y en pie de igualdad de las cuestiones internacionales relativas a la protección y el mejoramiento del medio. Es indispensable cooperar, mediante acuerdos multilaterales o bilaterales o por otros medios apropiados, para controlar, evitar, reducir y eliminar eficazmente los efectos perjudiciales que las actividades que se realicen en cualquier esfera puedan tener para el medio, teniendo en cuenta debidamente la soberanía y los intereses de todos los Estados”*. Un ejemplo de este principio podemos situarlo en el caso Gabcikovo-Nagymaros²⁶. Nos encontramos ante el proyecto de una hidroeléctrica entre la frontera de Eslovaquia y Hungría en el cauce del río Danubio que provocó grandes catástrofes ambientales, entre ellas: el deterioro de acuíferos subterráneos, el riesgo de sismos por estar construida encima de una falla geológica, la desecación del cauce afectando a la población y la agricultura, y el fuerte impacto paisajístico. El caso fue llevado a la Corte Internacional de Justicia en la Haya en 1993 por incumplimiento de un Tratado entre ambos países en 1977 sobre explotación de recursos hídricos, energía y agricultura (Tratado de Budapest). Se resolvió en 1997 con la votación de 14 a 1 contra la suspensión y abandono de obras por parte de Hungría, obligando a que llegasen a un acuerdo para subsanar posibles problemas ambientales

²⁶ Resúmenes de los fallos, opiniones consultivas y providencias de la Corte Internacional de Justicia 1997-2002. Naciones Unidas. Nueva York, 2005. Caso relativo al proyecto Gabcikovo-Nagymaros (Hungría contra Eslovaquia). Página 1. Disponible en: https://legal.un.org/icjsummaries/documents/spanish/st_leg_serf1_add2.pdf.

transfronterizos entre las partes y las indemnizaciones por los perjuicios causados en sus actuaciones contra el Tratado firmado por ambos países²⁷.

2. FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA

2.1 La Fiscalidad Ambiental en la UE:

La fiscalidad de la Unión Europea actúa prioritariamente sobre las emisiones de dióxido de carbono (CO₂), causadas por las aeronaves y los vehículos a motor; en una segunda escala, también adopta medidas sobre los combustibles, carburantes y energías. Los Estados de los países de Europa occidental, con el ánimo de combatir en todas sus facetas el cambio climático, han secundado la propuesta de la UE impulsando sus respectivas fiscalidades medioambientales basándolas en el principio de quien contamina paga, sin desdeñar el principio de precaución.

Con fecha 12-12-2015, se firmó el Acuerdo de París sobre el Clima en la Conferencia de las Partes número 21 (COP21). Fue ratificado por la UE el 4 de octubre de 2016 y entró en vigor el 4 de noviembre de ese mismo año. En dicho acuerdo se estableció la reducción de las emisiones de gas de efecto invernadero en un 40% para el año 2030. Tras varios intentos de lograr un acuerdo sobre el ahorro energético, la Unión Europea a través de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, del 27 de octubre, estableció nuevos índices mínimos armonizados en el tipo impositivo de los productos energéticos y de la electricidad, principalmente en los hidrocarburos, pero, también en el carbón y la electricidad, asegurando un correcto funcionamiento del mercado interior y así evitar las distorsiones de la competencia de otros Estados miembros. Es decir, los Estados miembros deben respetar estos mínimos, pudiendo incrementar la fiscalidad si así lo estiman oportuno. No obstante, al tratarse de niveles que fueron fijados por el volumen del producto utilizado, en lugar de la capacidad contaminante, las energías renovables con dicha política quedaron perjudicadas, ya que sobre ellas recae el mismo tipo impositivo respecto a los combustibles fósiles dando una carga más alta²⁸.

²⁷ Asamblea General de las Naciones Unidas. Quinto informe sobre la protección de la atmósfera. A/CN.4/711 página 27. 16 de enero de 2018.

²⁸ Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Bruselas, 13.4.2011 COM (2011). C7-0105/11. Comisión Europea. pp. 2-5. Disponible en:

La política europea, en relación con el tributo del carbono, recomienda aumentar el precio de las energías contaminantes para disminuir su consumo y así poder fomentar el ahorro energético en pro de unas inversiones más eficaces. Los países nórdicos han tenido un comportamiento ejemplar a lo largo de las décadas, aunque, resulta contradictorio que un Estado como Noruega que continuamente han mencionado como un ejemplo a seguir por preservar la naturaleza, es el primer Estado miembro que ha sido llevado a los tribunales por emitir nuevas licencias de extracción de petróleo y gas en el círculo polar ártico después de haber ratificado el Acuerdo de París sobre Cambio Climático. Tras los últimos estudios relacionados sobre el deshielo del permafrost (capa que siempre se mantiene congelada) donde han encontrado enfermedades que se creían erradicadas como el ántrax debajo de la superficie ártica²⁹ se ha determinado que externalidades negativas que incidan sobre el medio ambiente pueden provocar un daño difícil de reparar. Los países del Sur de Europa siempre han tenido políticas ambientales incapaces de lograr los fines perseguidos.

El 8 de abril de 2018, la Directiva 410/2018/UE³⁰ entró en vigor para atender los sectores de la energía e industria. El Sistema de Comercio de Emisiones (ETS)³¹ considerado una parte importante en la política ambiental de la UE se ha involucrado en la búsqueda de una forma eficaz de poder reducir las emisiones de CO₂ que deberá ser complementada con un impuesto sobre el carbono. Los Estados miembros de la UE hasta el año 2020 han de acatar las normas vinculantes sobre las emisiones de efecto invernadero salvo en la construcción, el transporte, los residuos y la agricultura, sectores éstos responsables de casi un 50% de la creación global de monóxido de carbono. La financiación del ETS de la UE debe ser acorde con los objetivos en materia de clima y energía hasta el año 2030 y los objetivos a largo plazo del Acuerdo de París.

[https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0169_/com_com\(2011\)0169_es.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0169_/com_com(2011)0169_es.pdf).

²⁹ BBC. Los peligros de las enfermedades ocultas bajo el hielo durante miles de años que están despertando. 31 de mayo de 2017. Estudios realizados por Boris Revich y Marina Podolnaya. Disponible en <https://www.bbc.com/mundo/vert-earth-39851987>.

³⁰ Directiva (UE) 2018/410 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de marzo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE para intensificar las reducciones de emisiones de forma eficaz en relación con los costes y facilitar las inversiones en tecnologías hipocarbónicas. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32018L0410>.

³¹ Sistema de comercio de derechos de emisión de la UE (EU ETS). Disponible en https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en.

La Unión Europea ha recomendado a países como España, Italia y Alemania, una mayor implicación para poder cumplir con los objetivos de reducir las emisiones de dióxido de carbono y así aumentar los PIBs de sus respectivas fiscalidades medioambientales, a día de hoy poco significativo en España según lo dispuesto en el Informe de la revisión de la implementación ambiental (EIR) 2017 ³². Continúa siendo un reto en el Informe de 2019.

La finalidad de la fiscalidad medioambiental no es otra que la reducir el consumo o producción que vaya en menoscabo del medio ambiente, la solución no es fácil ya que el coste político para la mayoría de los gobiernos es muy grande y tan solo unos pocos Estados lo asumen y son precisamente aquellos en los que los partidos verdes o ecologistas poseen una presencia significativa en sus respectivos parlamentos. Ante dicho panorama para poder dar viabilidad a una política fiscal medioambiental se debería optar por hacerlo de forma gradual o por medio de una verdadera reforma fiscal ecológica. Las ventajas de la tributación medioambiental han propiciado durante los últimos años unas ansias desmesuradas por ésta, dando lugar a una imprescindible reforma ecológica con el objetivo de reorganizar la composición del sistema tributario. Al respecto, se está analizando modificar el sistema tributario estatal transfiriendo el peso tributario de los elementos productivos (trabajo y capital) a todas aquellas actividades que impliquen una gran presión medioambiental y un uso desproporcionado de recursos naturales. La viabilidad de establecer programas de traslado de la carga tributaria de la imposición directa tradicional (impuestos sobre la renta e impuesto sobre personas físicas) a la imposición medioambiental ha obtenido una gran relevancia en los últimos años. Estos programas de reforma tributaria medioambiental (ETR) van en paralelo y desde la política fiscal se pueden encuadrar en el traslado de la carga de la recaudación de la tributación directa a la indirecta sobre el consumo; no obstante, la tributación medioambiental tiene sus propias características e inconvenientes. Este tipo de tributos poseen un poder recaudatorio inferior a los de imposición directa sobre las personas y el IVA; sin embargo, en algunos casos igualan a la recaudación por el impuesto sobre sociedades³³.

³² Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2019. Informe de España. (pp. 35-37). Disponible en: https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/report_es_es.pdf.

³³ Bernales, R. (2019). La tributación medioambiental y los Objetivos de Desarrollo Sostenible. In *Protección del medio ambiente: Fiscalidad y otras medidas del derecho al desarrollo* (pp. 299-300). Thomson Reuters Aranzadi.

En lo concerniente a la OCDE prioriza la eficacia económica sobre la eficacia ambiental, dando importancia al principio de equidad horizontal en detrimento del de equidad vertical, con la finalidad de tratar de impedir que un nivel alto de progresividad repercuta negativamente sobre la oferta de trabajo, el ahorro, la inversión o el aumento de riesgos empresariales, entendiéndolo desde el punto de vista jurídico como el principio de capacidad económica y equitativa distribución de la carga tributaria (3.1 LGT) y desde el punto de vista constitucional se recoge según lo dispuesto en el artículo 31.1: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. Se desvincula así el sistema fiscal de las políticas redistributivas o sociales derivándolas a las vertientes del gasto público. El objetivo es poder lograr una eficiente neutralidad fiscal en pro a disminuir las desviaciones fiscales que afectan al crecimiento económico. Esto ha derivado en soluciones técnicas específicas como: mayor importancia del IVA y variación de la estructura fiscal en beneficio de la imposición indirecta; mayor extensión de las bases imponibles y reducciones del impuesto sobre la renta de personas físicas (IRPF) en los tipos marginales máximo y tipo medio del impuesto de sociedades. Un amplio sector contrario a la reforma ecológica expone que un sistema tributario nunca debe basarse en el principio de quien contamina paga sino en el principio de capacidad económica principalmente³⁴.

2.2 Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS):

La finalidad de la Agenda de Desarrollo Sostenible es cumplir con los 17 objetivos pactados entre los Estados miembros de las Naciones Unidas hasta el año 2030. Son los siguientes: fin de la pobreza, hambre cero, salud y bienestar, educación y calidad, igualdad de género, agua limpia y saneamiento, energía limpia y no contaminante, trabajo decente y crecimiento económico, industria e innovación, reducción de las desigualdades, ciudades y comunidades sostenibles, producción y consumo responsables, acción por el clima, vida submarina, vida de ecosistemas terrestres, paz y justicia, y alianza para lograr objetivos.

³⁴ Ibid., pp. 300.

Para la consecución de los objetivos con finalidad ambiental, es necesario que todos los países integrantes en la ONU puedan cumplir con ellos realizando alianzas a nivel internacional. La creación de tributos para fines específicos favorece la consecución de estos objetivos, tales como lo concerniente al cambio climático y la protección del medio ambiente. Para el año 2030, el “G-20³⁵” tiene previsto racionalizar los ineficientes subsidios a los combustibles fósiles que fomentan consumos excesivos³⁶.

El Comité Económico y Social Europeo (CESE) en cooperación con el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas, emitió un dictamen exponiendo que las políticas fiscales son esenciales para cumplir los ODS. La tributación a través de la inversión extranjera directa (IED) constituye una herramienta fundamental para suprimir la pobreza de los países en vías de desarrollo, debido a que las inversiones que realizan las empresas privadas en esos territorios fomentan la creación de empleo, la productividad y el crecimiento económico. La mayor problemática para el cumplimiento de los ODS por parte de los países en desarrollo es su recaudación fiscal. Según lo dispuesto en el Informe del Banco Mundial de 2018 “*Paying Taxes*”, las empresas medianas están sometidas a unos tipos impositivos similares al resto de países mundiales, por ello, es necesaria la IED y así aumentar el producto interior bruto de estos territorios³⁷. Por ejemplo, la adquisición de las acciones totales por parte de una empresa norteamericana a una empresa vietnamita de textil, desde ese mismo momento la empresa norteamericana tiene el control efectivo. Se denomina flujo internacional de capital.

2.3 Instrumentos Económicos o de Mercado en la Política Medioambiental Europea:

Tras la Conferencia de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (Rio de Janeiro, 1992) aparece por primera vez la mención a los instrumentos económicos y de mercado (MBIs), concretamente, en la Agenda 21 en su capítulo 8 y apartado C: “*utilización eficaz de instrumentos económicos e incentivos de mercado y de otro tipo*”.

³⁵Ministerio de Asuntos Exteriores. Unión Europea. Disponible en: <http://www.exteriores.gob.es/Portal/es/PoliticaExteriorCooperacion/G20YOCDE/Paginas/Inicio.aspx>

³⁶ Informe de Transparencia Climática (2019). De marrón a verde: la transición del G20 hacia una economía de emisiones netas cero. Resumen Ejecutivo (pp. 6-9).

³⁷ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre Fiscalidad/inversión privada y los objetivos de desarrollo sostenible — Cooperación con el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas. 548.

La OCDE define los instrumentos económicos como medidas que utilizan el sistema de precios y los mecanismos de mercado para obtener un objetivo determinado, en este caso medioambiental. Los gobiernos en cooperación con el comercio y la industria, deberán establecer la forma más eficaz de utilizar los instrumentos económicos y mecanismos de mercado relacionados con la energía, el transporte, el agua, los desechos, la agricultura, la salud y otros servicios relacionados con el medioambiente. A su vez, encontrar soluciones en función de los costos y control de contaminación, promoviendo innovaciones tecnológicas y proporcionando recursos financieros para alcanzar los ODS. Sin olvidarnos de la cooperación entre organizaciones internacionales y países desarrollados para adaptar esos instrumentos económicos y de mercado a los países en vías de desarrollo y economías en transición³⁸. Dentro de estos instrumentos, destaca el comercio de emisiones, donde Estados Unidos fue el precursor en su utilización a través de la Ley de Aire Limpio en 1963 y que provocó la creación décadas después del sistema del comercio de emisiones de la UE (EU-ETS) como el principal mercado internacional del CO₂³⁹.

La UE a diferencia de otras potencias mundiales, se tomó en serio la aplicación de los instrumentos económicos o de mercado para evitar que se produjeran distorsiones en el mercado interior para garantizar que un mismo sector esté sometido a cargas similares y poder lograr los objetivos de protección ambiental⁴⁰. La legislación medioambiental de la UE vigente⁴¹, cubre las nueve áreas en la política ambiental: la energía, los gases de efecto invernadero, la contaminación del aire y su calidad, el transporte, el ruido, los residuos, agua, consumo sostenible, productos químicos, biodiversidad y uso de la tierra. Se dividen en cinco categorías⁴²:

³⁸ Departamento de asuntos económicos y sociales de la ONU. Cumbre de la Tierra. Agenda 21 (1992). Disponible en: <https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/agenda21spchapter8.htm>.

³⁹ Érias, A.; Dopico, J.A. Los mercados de carbono en la Unión Europea: fundamentos y proceso de formación de precios (2011). Disponible en: http://www.usc.es/econo/RGE/Vol20_1/castelan/art3c.pdf. (pp.1-5).

⁴⁰ Comisión de las Comunidades Europeas: Libro verde: sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas (28.3.2007). Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0140&from=EN>.

⁴¹ Stefan Speck (EEA) and Susanna Paleari (ETC/WMGE). European Environment Agency. EEA Report No 17/2016. Environmental taxation and EU environmental policies. Market-based instruments in EU environmental legislation (pp. 7-12).

⁴² Bernales, R. (2019). La tributación medioambiental y los Objetivos de Desarrollo Sostenible. In *Protección del medio ambiente: Fiscalidad y otras medidas del derecho al desarrollo* (pp. 285-286). Thomson Reuters Aranzadi.

- Instrumentos de mercado generales y mixtos son medidas no vinculantes para lograr diversos objetivos ambientales. Por ejemplo, en el sector energético, los Estados miembros tratarán de que las autoridades nacionales de energía incentiven a los operadores de red para mejorar la eficiencia energética. También, para lograr lo establecido por la Directiva 2009/28/CE, es decir, los objetivos de energías renovables, los Estados miembros pueden utilizar esquemas de apoyo que promuevan el uso de energías renovables reduciendo el coste de ellas o aumentando el volumen de compra de energía renovable.

- Los permisos y cuotas negociables: es la piedra angular de la Unión Europea para reducir los gases de efecto invernadero. Se puso en funcionamiento el 1 de enero de 2005 a través de la Directiva 2003/87/CE por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero entre los 27 Estados Miembros que fue posteriormente modificada, el 14 de marzo de 2018, por la Directiva 2018/410 para intensificar las reducciones de emisiones de forma eficaz en relación con los costes y facilitar las inversiones en tecnologías hipocarbónicas. Estos permisos están destinados a la industria pesada, la generación de energía eléctrica y la aviación que generan el 45% de los GEI de toda la UE. El comercio de emisiones se puede realizar de dos formas diferentes: en primer lugar, comprando esos derechos a través de subastas que no han sido asignados de forma gratuita; y, en segundo lugar, por la venta de los derechos de emisión sobrantes de las empresas. El objeto principal es la regulación del régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, para intensificar las reducciones de las emisiones de estos gases de una forma eficaz en relación con los costes y de manera económicamente eficiente. El Sistema de Comercio de Derechos de Emisiones (ETS), denominado en la UE como régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE UE), es el encargado de fijar un límite para la cantidad total de gases de efecto invernadero que cada empresa puede emitir al año y la reducción de los derechos de emisión anuales provocando una disminución del CO₂. Entre el período 2021-2030 se destinarán gratuitamente seis mil millones de derechos de emisión para cumplir con los objetivos del Acuerdo de París⁴³ y así evitar el riesgo de fuga a otros continentes que tengan un precio menor. Actualmente se establece en 68 euros por tonelada de CO₂ emitida el precio del carbono. El ETS entrega a estas instalaciones un número fijo de

⁴³ Comisión Europea. Revisión de la fase 4 (2021-2030): Disponible en: https://ec.europa.eu/clima/policies/ets/revision_es.

derechos de emisión (el derecho subjetivo a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono), de no hacerlo se enfrentan a sanciones. Se entiende como negociables debido a que cuando una empresa cubre durante el año sus emisiones y todavía le sobran derechos de emisión, esta empresa puede venderlos a otra que no ha cubierto esas emisiones salvo que reduzca los gases para no ser sancionada, esto es, si la empresa conoce que se excederá en emisiones debería utilizar otros medios más sostenibles para la reducción de esos gases sobrantes. La UE con este instrumento busca reducir los gases de efecto invernadero a través de los derechos de emisión otorgando beneficios fiscales a aquellos que utilicen otras energías renovables. Ej. La UE asigna a una empresa energética de forma fija cinco derechos de emisión a razón de una tonelada cada uno (cinco toneladas de CO₂ a la atmósfera), sin embargo, emite seis toneladas. Ésta podrá comprar en subasta la tonelada que le falta para no ser sancionada o a otra empresa que haya cubierto sus emisiones y quiera comerciar con una tonelada. Con ello la empresa energética no será sancionada por la UE y se logre la función del instrumento.

- Los sistemas de responsabilidad ampliada del productor (RAP): Los esquemas tienen la finalidad de promover la prevención y de mejorar la reutilización, el reciclado y la valorización de residuos, a través de una proposición a los fabricantes para que asuman los residuos que generan. Ejemplos: envases de papel, cartón, vidrio, productos agrícolas, pilas, aceites industriales, residuos de aparatos eléctricos, etc. Se crea a través de la Directiva 98/2008/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos, modificada posteriormente por la Directiva 2018/851 como parte de un paquete de economía circular. Esta Directiva establece una jerarquía de residuos: prevención, reutilización, reciclado, valoración para otros fines como la energía, y eliminación. La gestión de residuos debe realizarse sin crear riesgos para el agua, el aire, el suelo, las plantas y animales, sin provocar olores y ruido, y sin atentar contra los países ni lugares de interés respaldando la producción y el consumo sostenible. Se establecen una serie de medidas: antes de finalizar 2023, los biorresiduos se deben recoger de forma separada; antes de 2025, se tiene que realizar la recogida separada de residuos textiles y peligrosos de origen doméstico más tardar para 2025; y, se incentivará el sistema de pagos por generación de residuos. Por lo tanto, su finalidad es la reducción de residuos tanto en volumen como en peligrosidad.

- Las tasas, tarifas y precios públicos: tarifas a vehículos pesados; tarifas para financiar residuos eléctricos y gestión de equipos electrónicos; disposiciones sobre la recuperación de costos por servicios de agua, etc. Los Estados miembros de la UE garantizarán la eliminación de esos incentivos en transmisión y distribución y las tarifas que son perjudiciales para la eficiencia general, Directiva 2012/27 / UE.

- Fiscalidad y reforma medioambiental (environmental tax reform o ETR) que postula el cambio de tributación del trabajo a la tributación medioambiental reinvertiendo los fondos procedentes de tributos ambientales en ecoinnovación, tecnológica o no tecnológica, que creen oportunidades empresariales y beneficien al medio ambiente. Tiene cuatro posibles efectos: primero, encarecer los bienes o actividades; segundo, distribución directa o indirecta del ingreso; tercero, la creación de empleo y ecoinnovación; por último, la generación de beneficios ambientales mediante la reducción de contaminación⁴⁴.

2.4 Los Tributos Ambientales:

La importancia de los tributos ambientales ha ido creciendo de forma exponencial desde la Cumbre de la Tierra de Río de Janeiro en 1992 donde se obtuvo un acuerdo en materia internacional sobre la protección del medio ambiente y su desarrollo para proteger el cambio climático, incrementándose tras la firma en 1997 del Protocolo de Kioto en materia de reducción del CO₂. Se entienden como tributos ambientales *“aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medioambiente”*⁴⁵.

En lo relativo a la tributación medioambiental coexisten dos interpretaciones: una, basada en la dupla tributos-actividad contaminante; otra, bajo la premisa de “reforma ecológica”, centrada en “el doble dividendo” con el propósito de, en primer lugar, conseguir la mejora del medioambiente para, en segundo lugar, propiciar la mejora del sistema tributario y así obtener un beneficio recaudatorio e incentivador⁴⁶.

⁴⁴ Environmental tax reform in Europe: implications for income distribution (Pp. 9-11). Disponible en: <https://www.eea.europa.eu/publications/environmental-tax-reform-in-europe>.

⁴⁵ OCDE, Impuestos Ambientales (2005). Disponible en: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6437>.

⁴⁶ Bernales, R. (2019). La tributación medioambiental y los Objetivos de Desarrollo Sostenible. In *Protección del medio ambiente: Fiscalidad y otras medidas del derecho al desarrollo* (pp. 289-290). Thomson Reuters Aranzadi.

La OCDE hasta la década de los setenta circunscribe la fiscalidad medioambiental al entorno del agua y de los residuos. En la década de los ochenta es cuando comienza a utilizar los impuestos dirigidos a la protección del medio ambiente y no es hasta los años noventa cuando establece los impuestos específicamente medioambientales con la finalidad de paliar el aumento de la contaminación. En la actualidad existe una saturación de tributación medioambiental, pero sin poder conseguirse un resultado óptimo sobre la mejora del medioambiente⁴⁷.

El legislador, para proteger el medioambiente a través de un sistema tributario, tiene que considerar aspectos fundamentales: comparación, efectividad y obstáculos. En primer lugar, debe reestructurar todos aquellos impuestos que se crearon por causas meramente fiscales (por ejemplo, impuestos sobre el combustible del transporte que grava desmesuradamente el precio del mismo). Estos impuestos podrían transformarse en impuestos medioambientales siempre que se tuviera en consideración su contenido contaminante (carbono, benceno y fósforo). En segundo lugar, tiene la opción de implantar nuevos tributos exclusivamente medioambientales. En este sentido la UE y la OCDE han implementado los impuestos sobre el tratamiento final de los residuos. En tercer y último lugar, el legislador dentro del proyecto de reforma ecológica, basándose en lo que Alemania e Italia ya en su día hicieron al introducir impuestos a la emisión de CO₂, podría considerar que el incremento de la recaudación vía impuestos medioambientales propiciara la bajada de otros tributos habituales, prioritariamente aquellos que inciden en el trabajo por cuenta ajena. La teoría del doble dividendo se fundamenta en dos dividendos, esto es, un dividendo que mejora el medio ambiente después de gravar la externalidad negativa generando un exceso de gravamen, y otro dividendo constituido por la mejora del sistema tributario al emplear esa recaudación en la reducción de los tributos tradicionales que generan distorsión (trabajo, capital, etc.). Este último dividendo conllevaría una actividad recaudatoria más justa al reducir otros tributos que no sean ambientales (doble dividendo)⁴⁸.

La protección del medio ambiente es vital para un desarrollo sostenible, observando a día de hoy que no existe una coordinación armonizada entre los diversos organismos e instituciones internacionales y supranacionales, que viene estableciendo los impuestos

⁴⁷ Ibid., pp. 290-291.

⁴⁸ Ibid., pp. 291-292.

con una finalidad eminentemente recaudatoria para así atender, en muchos casos, otras demandas sociales. El Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Comisión Europea son las tres organizaciones internacionales que se han enfocado en la fiscalidad ambiental.

El FMI, aparte de promover la estabilidad financiera, la cooperación monetaria internacional, la reducción de la pobreza mundial, también promueve actuaciones dirigidas a reducir el daño ambiental a través de: programas ambientales de desarrollo económico que puedan resultar sostenibles. El más destacado propone impuestos por las emisiones de CO₂ a los países que emitan más gases de efecto invernadero, debiendo ser la tasa de 75 dólares/68 euros por tonelada en el año 2030 a los países del G-20, reduciendo la tasa a la mitad sobre los países emergentes, para reducir en 3° el calentamiento global en el año 2100. Esta medida, impacta directamente sobre la energía eléctrica y la gasolina, provocando en el futuro cercano un aumento de la factura eléctrica en un 43% y la gasolina en un 14%, respectivamente. El FMI cuestiona los instrumentos fiscales internacionales que gravan las emisiones, debido a que actualmente, sólo se está gravando 10 dólares/8 euros por tonelada. El único país del mundo que se puede poner como ejemplo es Suecia, al gravar con 127 dólares/104 euros la tonelada de gas emitido. El FMI entiende que los ingresos públicos obtenidos de las emisiones de CO₂, no tiene por qué ir a la protección del medio ambiente, pudiendo dirigirse a la reducción de la deuda pública y así, provocar, el aumento del Producto Interior Bruto (PIB) de cada país⁴⁹.

La OCDE, es uno de los organismos que más ha contribuido en materia medioambiental a través del principio básico de “quien contamina paga” en 1972. Esta expone una serie de consideraciones a los legisladores nacionales: las bases imponibles deben estar sujetas a la actividad contaminante, gravando la fase final de la producción, tratando de evitar la fase intermedia. Por ejemplo, gravar el Óxido de Azufre (Sox) en lugar del carbón que se utiliza en la fase intermedia; el tipo impositivo debe estar proporcionado al daño ambiental causado; la recaudación obtenida se puede utilizar, al igual que expone el FMI,

⁴⁹ González-Gaggero Prieto-Carreño, P (2018). Orientaciones generales de organizaciones internacionales. Deloitte Asesores Tributarios EY Abogados. Imposición Medioambiental (pp. 50-55). Editor: Fundación, impuestos y competitividad.

para reducir otros impuestos sin ser necesarios a las actuaciones medioambientales públicas; y se muestra contrario a los subsidios de los sectores más contaminantes⁵⁰.

La Comisión Europea lleva décadas luchando por un derecho ambiental competente con Programas de Acción aprobados por el Parlamento de la Unión Europea y el Consejo de la Unión Europea⁵¹. Estos Programas se recogen en el artículo 192.3 del TFUE: *“El Parlamento Europeo y el Consejo adoptarán, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, programas de acción de carácter general que fijen los objetivos prioritarios que hayan podido alcanzarse”*. Actualmente, estamos a la espera de que se apruebe el VIII Programa de Acción de 2021 al 2030, que constituye la base de la Unión Europea para lograr la Agenda 2030. Entre sus objetivos primordiales nos encontramos principalmente con: la reducción de GEI; avanzar hacia economía circular; proteger y preservar la biodiversidad; reducir las presiones ambientales producidas por la energía, el desarrollo industrial y el sistema alimentario; y conseguir la neutralidad climática para el año 2050⁵². Para poder conseguir el objetivo de un desarrollo sostenible sería imprescindible una política global de gestión afrontada desde la prevención y una implicación real de los Estados, dejando al margen sus retóricas e intereses particulares, con el fin de que mediante una cooperación eficaz puedan gestionar conjuntamente los recursos naturales. Las emisiones de dióxido de carbono (CO₂) son las que tienen una incidencia mayor en los impuestos de carácter ambiental. La Comisión Europea lo viene recomendando desde un gran período de tiempo y aún no se ha conseguido un establecimiento concertado; al respecto, existen grandes diferencias entre los países del norte y sur de Europa, obviamente en beneficio de los primeros. Aunque la solución sería operar a nivel integral, ésta queda todavía muy lejos de poder lograrse.

La implantación de los tributos ambientales puede desencadenar dos efectos, uno positivo, y otro negativo. En referencia a las consecuencias positivas tenemos que partir del carácter de un tributo ambiental, es decir, su propósito es la preservación de la naturaleza, mejorar la salud humana al no exponerse a tantos productos nocivos, crear

⁵⁰ Ibid., pp. 41-50.

⁵¹ Ibid., pp. 55-60.

⁵² Comisión Europea. Programa de Acción medioambiental. Disponible en: https://ec.europa.eu/environment/strategy/environment-action-programme-2030_es.

nuevos puestos de trabajo fundamentándose en las nuevas tecnologías aplicables y utilizar los impuestos recaudados para aumentar las energías renovables o utilizarlos con la finalidad de reducir otros impuestos; y por otro lado la incidencia distributiva es un asunto de importancia vital. Si se considera que es primordial no caer en los mismos errores que han abocado a las economías más avanzadas a retroceder en los parámetros de bienestar e igualdad que menoscaban los sistemas políticos en los que se instalan, la importancia de la citada reforma ecológica se duplica. En lo concerniente a la equidad en la distribución de la carga se debe considerar el efecto del instrumento sobre la distribución de la renta en función de la equidad horizontal y vertical. Así el instrumento será equitativo si se considera de igual manera a personas con la misma capacidad económica (equidad horizontal) y grava más a aquellas personas que posean mayor capacidad (equidad vertical). Esto puede conllevar a que los precios de bienes básicos como el agua o la energía sufran un aumento debido a la introducción de este tipo de instrumento con naturaleza regresiva. Es decir, para disminuir las externalidades negativas sobre el medioambiente será necesario la creación de nuevas instalaciones más ecológicas que repercutirán en el aumento del precio de los bienes básicos de consumo desembocando en las familias más desfavorecidas una disminución aún mayor de sus rentas. Se entiende como impuestos regresivos, aquellos que gravan por igual a las personas de bajos ingresos como de altos ingresos, suponiendo una disminución en la renta de las familias menos favorecidas donde su única posibilidad sería aplicar deducciones y subvenciones a los colectivos más damnificados. Esta disminución de la renta se ve acentuada por el gasto directo en energía y transporte de las economías domésticas, y un impacto indirecto por el aumento del precio de los bienes de consumo (⁵³, ⁵⁴).

3. FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA

3.1 Fiscalidad ambiental en España:

En España, en el artículo 31.1 de la Constitución Española (CE) dice: “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante*

⁵³ Bernales, R. (2019). La tributación medioambiental y los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Protección del medio ambiente: Fiscalidad y otras medidas del derecho al desarrollo (pp. 292-294). Thomson Reuters Aranzadi.

⁵⁴ Jiménez-Beltrán, D. El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente. 19/04/2016. Agencia Europea de Medio Ambiente. Disponible en: <https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>.

un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". En referencia a la Ley General Tributaria (LGT) en su artículo 2.2: "*los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos*". Y, también hay que mencionar el artículo 45 de nuestra Norma Suprema (CE): "*todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo*". Profundizaremos sobre cada tributo en apartados posteriores.

Los tributos ambientales en España tienen una finalidad extrafiscal⁵⁵. Se engloban dentro de los impuestos especiales (carbón, por ejemplo) que recaen sobre consumos específicos y los impuestos medioambientales; en cambio, en la Unión Europea se conocen con el término de *accisas* cuando se hace referencia a los impuestos especiales. La extrafiscalidad determina que los tributos no poseen únicamente un efecto recaudatorio para los gastos públicos estatales, autonómicos o locales, sino que atienden a otros objetivos constitucionales, entre ellos: la protección del medio ambiente, financiar los costes sociales, actividades que van contra el orden público, etcétera. A pesar de ello, se ha demostrado siempre han tenido un carácter recaudatorio y no garantizan esa finalidad prometida para preservar la naturaleza y desalentar ciertas conductas⁵⁶.

La fiscalidad medioambiental en España se ha configurado con los tributos meramente estatales y los de las Comunidades Autónomas que, valiéndose del amplio espectro fiscal existente, han establecido diversas tasas ambientales, energéticas, sobre emisiones, sobre el agua y sobre residuos, alcanzando una cifra cercana a los sesenta impuestos propios, aunque no todos ellos sean en realidad ambientales. Por su parte, el Estado ha implantado sus impuestos en tres bloques: tributos sobre el uso del dominio público, tributos recuperadores del coste de las infraestructuras y sobre el control de vertidos. Tanto el Estado como las Comunidades Autónomas no siempre han creado los tributos ambientales con la intención de favorecer el medio ambiente y sí con un propósito eminentemente recaudatorio, encubierto con proclamas favorables al cambio climático y medioambiental.

⁵⁵ El TC en Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, aunque no se menciona expresamente en la CE, admite que se encuentra implícitamente.

⁵⁶ López Espadafor, C. Impuestos Extrafiscales (2020). Disponible en: <https://theconversation.com/impuestos-extrafiscales-cuando-el-estado-trata-de-influir-en-el-comportamiento-ciudadano-140214>.

No se puede obviar la nula o mínima coordinación que ha existido entre el Estado y las Comunidades Autónomas con respecto a los impuestos ambientales. El Estado, en principio, bien por desidia, bien por no haber estado interesado en dichos tributos propició que las Comunidades Autónomas se beneficiaran de la situación y gravaran materias imposables no establecidas por el Estado. Es, en los últimos años, cuando la OCDE y la Comisión Europea conminan a España para que cumpla con el acuerdo sobre la lucha contra el cambio climático; así, el Gobierno de España de manera atropellada comienza a establecer impuestos ambientales con una exclusiva finalidad recaudatoria para poder sufragar los compromisos adquiridos con los citados organismos internacionales. Ante el nerviosismo de una posible sanción por parte de la UE, España modifica y crea nuevos tributos extrafiscales con finalidad ambiental dirigidos a desalentar las conductas nocivas contra el medio ambiente, reducir otros motivos constitucionales y contribuir con los gastos públicos, pero debido a que la causa principal fue el temor a una sanción y que no estaban en predisposición de establecerlos hasta ese momento, provocó que tuvieran un efecto mínimo de recaudación siendo las CCAA las que han apostado más fuerte por la introducción de los tributos propios extrafiscales con finalidad ambiental que no han sido gravados por el Estado. Han visto en la creación de tributos propios ambientales una nueva forma de recaudación para el sostenimiento de los gastos públicos al no existir transparencia sobre el destino de la recaudación obtenida.

En los últimos años, se ha demostrado que la creación de nuevos tributos verdes por parte de las Comunidades Autónomas no ha provocado un aumento significativo en la recaudación, ya que son inferiores a 6,1% del PIB obtenido en el año 2002 por esta materia, y ahora, se ha disminuido al 5,5% del PIB. Si nos acogemos a la finalidad extrafiscal de los tributos ambientales de desalentar las conductas perjudiciales, que no aumente la recaudación es una buena noticia para el medio ambiente, en cambio, la finalidad de esos tributos no siempre va destinada a preservar la naturaleza si no que muchas veces se utilizan estos instrumentos como medios de aumentar la recaudación utilizando el principio de quien contamina paga para solventar problemas de déficit público. El único impuesto medioambiental que genera grandes ingresos, es el de Hidrocarburo, aportando un 74% (13.156 millones de euros) de los tributos ambientales de España, mientras que, los demás creados por las CCAA, no llegan ni al 8% de ganancias (1.500 millones de euros), siendo incluso superado por el Impuesto sobre

Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) con una recaudación de 2.300 millones de euros, es decir, un 10%. Sin embargo, si quitamos los cánones al agua, de esos 1500 millones de euros recaudados, disminuyen a 280 millones de euros los 33 impuestos creados por las autonomías⁵⁷.

La Comisión Europea lleva años instando a que España aumente la presión fiscal en materia ambiental. Desde el año 2017, a través el informe de Revisión de la Implementación Ambiental (EIR o Environmental Implementation Review) la UE interpuso a España unos procedimientos de infracciones horizontales, en otras palabras, la Comisión Europea con arreglo a los Tratados puede emprender acciones judiciales contra los Estados miembros que no apliquen el Derecho de la Unión, remitiendo el asunto al Tribunal de Justicia para que en determinados casos dicte sanciones económicas. Las materias versadas son las siguientes: en materia de aguas, problemas con el tratamiento de aguas residuales, Directiva de Nitratos y planes de gestión de inundaciones en Canarias; de residuos, vertederos ilegales e incontrolados y gestión de residuos regionales; en referencia a la naturaleza, designación de las Zonas Especiales de Conservación (ZEC) y adopción de gestión de lugares natura 2000; y en calidad de aire en referencia a determinadas zonas metropolitanas. También, la Comisión advirtió a España que aumentase los impuestos medioambientales y redujera las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente. Desde ese momento y como demuestra el Informe del EIR de 2019, España comenzó a mostrar avances en relación a la gestión de agua, en la fiscalidad ambiental aumentando los impuestos, tratando de mejorar la calidad del aire. Además de mostrar interés en la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible 2030⁵⁸.

Al no existir una gran coordinación entre las Administraciones Locales, las CCAA y el Estado, ha ido provocando con el transcurso de los años sea imposible llegar a un acuerdo por culpa de la política territorial. Esta situación propicia los pleitos entre las Comunidades Autónomas y la Presidencia del Gobierno de España, que, en determinados casos se han interpuesto ante el Tribunal Constitucional recursos de inconstitucionalidad

⁵⁷ Fiscalidad Ambiental en España: Situación actual y tendencias. Registro de Economistas Asesores Fiscales. Octubre 2019. Diapositiva 20. Disponible en: <https://reaf.economistas.es/wp-content/uploads/sites/10/2019/10/Presentacio%CC%81nAmbiental-1.pdf>.

⁵⁸ Revisión de la aplicación de la política medioambiental de la UE 2019. Informe de España. Bruselas, 4.4.2019. Comisión Europea.

por haber sido conculcadas, por las Comunidades Autónomas determinadas prohibiciones recogidas en la LOFCA, artículo 6, apartados 2 y 3: “2. *Los tributos establecidos por las CCAA no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado.* 3. *Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales*”. A continuación, se expondrán dos recursos de inconstitucionalidad del Gobierno de España contra dos Administraciones Autonómicas por entender que se vulneran los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE en relación a los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA. El Gobierno de España interpuso recurso de inconstitucionalidad contra la Región de Murcia al entender que el hecho imponible del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (Ley 7/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y de fomento económico en la Región de Murcia) vulneraban los artículos nombrados anteriormente. El TC procedió a la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad al entender que no se vulnera el artículo 6.3 de la LOFCA⁵⁹. El Gobierno de España interpuso recurso de inconstitucionalidad en relación a varios preceptos de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas y del sector público en relación al impuesto sobre las viviendas vacías regulado en el art. 4.1 e impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos regulado entre los arts. 51 a 68. El TC dictaminó que estimaba parcialmente el recurso de inconstitucionalidad, y en consecuencia declaraba nulo los arts. 51 a 58, esto es, impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos por entender que ya estaba gravado por el Estado a través del impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y vulneraba el artículo 6.2 de la LOFCA⁶⁰.

3.2 Clasificación de los tributos ambientales en España:

Existen diversos estudios sobre la fiscalidad ambiental en España, entre los que destacan la clasificación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT⁶¹), el

⁵⁹ Sentencia 22/2019, de 14 de febrero de 2019. Cuestión de inconstitucionalidad 4200-2018.

⁶⁰ Sentencia 43/2019, de 27 de marzo de 2019. Recurso de inconstitucionalidad 6367-2017.

⁶¹ La Administración Estatal de la Agencia Tributaria. Disponible en: https://www.agencia tributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/ Presentacion/Impuestos_medioambientales/Impuestos_medioambientales.shtml.

Instituto Nacional de Estadística (INE⁶²), y el “*Informe Lagares*” (año 2014⁶³). Para clasificar los tributos ambientales me acogeré a este último por entender que es la más estructurada añadiendo aquellos tributos ambientales posteriores al citado informe. Se trata de una Comisión de nueve Expertos, entre ellos Manuel Lagares (Ex subsecretario de Estado, Inspector de Hacienda y Catedrático de Hacienda Pública), en materia fiscal solicitada por el Gobierno para que realizasen un informe sobre una reforma integral del sistema impositivo español y dictaran una serie de propuestas sin carácter vinculante.

Los tributos en función de su clasificación se dividen en: impuesto sobre hidrocarburos (Ley 38/1992, de 28 de diciembre) e impuesto sobre el carbón (la Ley 38/1992, de 28 de diciembre); impuestos sobre la electricidad: impuesto sobre la electricidad (Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales), impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (la Ley 15/2012, de 27 de diciembre) y canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica (Ley 15/2012, de 27 de diciembre y Texto refundido de la Ley de Aguas); impuestos sobre residuos nucleares: impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (Ley 15/2012, de 27 de diciembre) e impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas (Ley 15/2012, de 27 de diciembre); impuestos y tasas sobre transporte: impuestos sobre determinados medios de transporte (Ley 38/1992, de 28 de diciembre) y sobre vehículos de tracción mecánica (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo); tributos estatales sobre el agua: canon de ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico (Texto refundido de la Ley de Aguas), canon de ocupación del dominio público marítimo-terrestre (Ley 22/1998, de 28 de julio), canon de vertidos (Texto refundido de la Ley de Aguas, y el Reglamento del Dominio Público Hidráulico), canon de regulación y tarifa de utilización de aguas (Texto refundido de la Ley de Aguas, y el Reglamento del Dominio Público Hidráulico); impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero (Ley 16/2013, de 29 de octubre). Son impuestos aparentemente medioambientales: canon eólico (Ley 8/2009, de 22 de diciembre); impuesto sobre el agua embalsada (Ley 15/2008,

⁶² Instituto Nacional de Estadística (INE). Disponible en: https://www.ine.es/prensa/cma_2019_ia.pdf.

⁶³ Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario. Informe Lagares. Capítulo 6: Reforma de la imposición especial y medioambiental. Páginas 317 a 348. Disponible en: <https://www.abc.es/gestordocumental/uploads/economia/fe007a24af859ec8ce790387ba6b7755.pdf>

de 19 de diciembre); impuestos sobre grandes superficies (Ley 16/2000, de 29 de diciembre, en Cataluña; Ley Foral 30/2018, de 27 de diciembre, en Navarra; y, la Ley 7/2012, de 21 de diciembre, en La Rioja); impuesto sobre las emisiones atmosféricas (Ley 12/1995, de 29 de diciembre); y, un impuesto sobre las bolsas de plástico desechables (Ley 11/2010, de 3 de diciembre).

La naturaleza de los impuestos especiales como determina el artículo 1 de la LIE tienen una serie de características: son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos su naturaleza es real ya que lo relevante es el hecho que va a ser gravado y no la persona; son objetivos al no fijarse en las circunstancias personales del sujeto; son instantáneos porque se devengan en cada operación; y, monofásicos porque gravan en fase única la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón.

3.3 Los tributos ambientales en España:

En virtud por lo dispuesto en el artículo 133.1 de la CE: “*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*”. Como dispone el artículo 149.1. 23ª de la CE: “*El Estado tiene la competencia exclusiva sobre la protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección. La legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias*”. Esto es, que establece la legislación básica de la materia ambiental, en tanto las CCAA tienen competencia para ejecutarla.

A. Tributos sobre Hidrocarburos y Carbón:

Impuesto especial sobre hidrocarburos: regulado por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE) en su artículo 46 y siguientes. Se trata de un impuesto especial de fabricación. Constituye su hecho imponible la fabricación e importación de los hidrocarburos dentro del territorio de la Comunidad. En el ámbito objetivo del impuesto sobre hidrocarburos se incluyen los siguientes productos: los clasificados con los códigos NC 2705, 2706, 2709, 2710, 2711, 2712, 2715, 2901, 2902, 3811 y 3817; el alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen

vegetal clasificado en el código NC 2207.20.00, cuando se destine a un uso como carburante; el alcohol metílico clasificado en el código NC 2905.11.00 y obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal y los productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518 cuando se utilicen como carburante o combustible. También, se encuentran dentro del ámbito objetivo los destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes y los hidrocarburos destinados a ser utilizados como combustibles, a excepción del del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos y el gas natural.

La base imponible del impuesto estará constituida por el volumen de productos objeto del impuesto, expresados en miles de litros a la temperatura de 15 grados Celsius (°C). Sin embargo, para aquellos productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de peso o de energía, la base estará constituida por el peso del producto expresado en toneladas métricas, o por su poder energético expresado en gigajulios (GJ).

Desde el 1 de enero de 2019, el tipo impositivo autonómico sobre Hidrocarburos, se integró en el tipo estatal con la finalidad de garantizar la unidad de mercado en todas las Comunidades Autónomas (CCAA), provocando un tipo impositivo idéntico a los combustibles y carburantes. Se establece en La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018 y supuso la modificación la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que regula los tipos impositivos del Impuesto sobre Hidrocarburos, y la derogación del art. 50 ter, tipos impositivos autonómicos. Todo ello surge por la desaparición del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) tras haberlo solicitado por mandato la Unión Europea en el año 2012, y su integración en el Impuesto Especial de Hidrocarburos. Aunque se han producido reformas sustanciales, la recaudación obtenida se sigue repartiendo entre el Estado y las Comunidades Autónomas bajo el tipo estatal.

Se excluyen de este impuesto una CCAA, Canarias, y dos ciudades autónomas, Ceuta y Melilla como indica el artículo 3 de la LIE.

Impuesto especial del carbón: creado por Ley 22/2005, de 18 de noviembre e incorporado a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Regulado entre los artículos 75 a 88 de la presente Ley. No es un impuesto especial de fabricación.

El hecho imponible se determina por la puesta a consumo de carbón en el ámbito territorial, entendiéndose como puesta a consumo: la primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria, y el autoconsumo del carbón. La base imponible del Impuesto está constituida por el valor calorífico bruto del carbón puesto al consumo. Dicho poder energético se expresa en gigajulios (Gj). Son sujetos pasivos del impuesto los productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón y los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al impuesto. El Impuesto Especial sobre el Carbón se exigirá en todo el territorio español, excepto en la Comunidad Autónoma de Canarias y en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla como expone el artículo 3 de la LIE.

Su finalidad extrafiscal. El Impuesto tiene potencialidad para configurarse como un tributo ambiental, al gravar una situación contaminante: consumo de carbón, aunque dicha calificación se supedita a la materialización de dicha finalidad ambiental en su estructura jurídica, de acuerdo con las exigencias del principio *"quien contamina, paga"*. *Este impuesto obedece a las pretendidas finalidades de imputar los costes sociales generados por su consumo a su provocador y desincentivar dicho consumo contaminante para incentivar las fuentes de energía renovables.*

B. Tributos sobre la Electricidad

Impuesto especial sobre la electricidad: se encuentra regulado entre los artículos 89 a 104 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Su hecho imponible es el suministro de energía eléctrica (prestación de servicios y peajes de acceso a la red) a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, y el consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos. Están exentos aquellos que consumen electricidad a través de energías renovables cuya potencia no supere los 50 megavatios. La base imponible corresponde con la determinada por el IVA, aunque se podrá reducir un 85% para determinados usos como procesos: mineralógicos, químicos, agrícolas, metalúrgicos, industriales y electrolitos. El impuesto se exigirá al tipo del 5,11269632 por ciento.

Tras las modificaciones de la Ley 28/2014, del 27 de noviembre, el impuesto sobre la electricidad dejó de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, gravando únicamente el suministro de la energía eléctrica de consumo.

Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE): se encuentra regulado entre los artículos 1 al 11 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales de sostenibilidad energética. Se trata de un impuesto de carácter directo que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central. Constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extra peninsulares en cualquiera de las instalaciones del Sector Eléctrico. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo. El impuesto se exigirá al 7 por ciento.

Tiene una finalidad recaudatoria, aunque trate de usarse con un fin secundario que sería el ambiental como se dispone en el preámbulo la ley: *“un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea”*. No obstante, el uso principal es el afán recaudatorio como el Tribunal Supremo ha mencionado reiteradamente al plantear cuestiones de constitucionalidad por su finalidad extrafiscal. *“Auto de 10 de enero de 2018: persisten las dudas sobre la constitucionalidad de los arts. 1, 4.1, 6.1 y 8 que regulan este impuesto considerando al igual que Iberdrola que el IVPEE no cumple la doctrina del TC en materia de tributos extrafiscales”*, posteriormente, siendo inadmitido por el Tribunal Constitucional⁶⁴ en base al carácter de doble imposición, sin mencionar en ningún momento el ámbito ambiental que hacía alusión el TS.

Desde mediados de 2018 hasta inicios de 2019, el gobierno por Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, suspendió temporalmente este impuesto para tratar de reducir

⁶⁴ STC n.º 53/2014, de 10 de abril de 2014 y STC n.º 74/2016, de 14 de abril de 2016.

la subida de la factura eléctrica a los consumidores; aunque, esta medida consiguió la reducción durante el período mencionado de las facturas a un 4%, volvió al 7% una vez iniciado el año 2019. Este intento de abaratar la energía a los hogares y la pandemia actual, provocó que el impuesto no recaudara lo suficiente para acabar el ejercicio en equilibrio teniendo que transferirse 527,7 millones de euros por los desajustes temporales entre ingresos y costes del sistema eléctrico en el ejercicio 2019, y posteriormente 506 millones de euros para el ejercicio 2020. Todo ello tuvo que ser cubierto por el superávit de los ejercicios anteriores⁶⁵ como expuso la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC). Estas transferencias fueron autorizadas por Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica.

El 22 de febrero de 2019 el TSJ de la Comunidad Valenciana planteó una cuestión prejudicial⁶⁶ ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE): *“Si pese a la calificación del IVPEE como impuesto medioambiental, este tributo persigue una esencial finalidad recaudatoria, gravando de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medioambiente, con infracción de los arts. 1,3, apartados 1, 2 y 3.a), en relación este último con el artículo 2.k), de la Directiva 2009/28/CE”*. El 3 de marzo de 2021, el TJUE declaró lo siguiente: *“dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la legislación nacional. que prevea la percepción de un impuesto a tipo único sobre la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico, incluso cuando esa electricidad se produzca a partir de fuentes renovables y que no tenga como objetivo la protección del medio ambiente sino aumentar el volumen de ingresos presupuestarios”*⁶⁷. Por lo tanto, aunque en su estructura se trate de un impuesto con finalidad ambiental, cada vez queda más claro que es un impuesto eminentemente recaudatorio.

⁶⁵ Orden TED/952/2020, de 5 de octubre, por la que se aplica el superávit del sistema eléctrico para cubrir los desajustes temporales y las desviaciones transitorias entre ingresos y costes de los ejercicios 2019 y 2020.

⁶⁶ Petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. España 11 de marzo de 2019. Asunto C-220/19. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62019CN0220&from=EN>.

⁶⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Décima) de 3 de marzo de 2021. ECLI:EU:C: 2021:163.

Canon sobre la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica: introducido por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, y en el artículo 112 bis del Texto refundido de la Ley de Aguas. Es una tasa que grava la utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público para la producción de energía eléctrica en barras de central (potencia entregada a la red por una central eléctrica, equivalente a la potencia bruta generada menos las pérdidas en los transformadores).

Es necesaria la protección del agua española por tratarse de un recurso natural y las políticas de protección del dominio público hidráulico para asegurar el cumplimiento de los objetivos ambientales establecidos en la Directiva Marco del Agua. Su base imponible será el valor económico de la energía producida en barras de central y se determina por el Organismo de cuenca, es decir, el encargado de gestionar las aguas de demarcaciones hidrográficas. Se aplica un tipo de gravamen del 22 por ciento anual. El 98% de la recaudación neta del canon se ingresa en el Tesoro Público.

En referencia a este canon, el Tribunal Supremo ha interpuesto cuestiones prejudiciales⁶⁸ ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la compatibilidad del principio de quien contamina paga y si el canon se opone a este, siendo la respuesta tajante por el órgano europeo⁶⁹ al determinar que la política comunitaria no se opone al canon para la producción de energía eléctrica, ni al principio de no discriminación del artículo 3 de la Directiva 2009/72/CE.

C. Tributos sobre residuos nucleares:

Impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica: este impuesto es creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética y viene regulado entre los artículos 15 y 18 quáter. Son tributos de carácter

⁶⁸ Cuestiones prejudiciales: Tribunal Supremo mediante autos de 27 de junio de 2017 (C-105/18, C-106/18, C-108/18, C-110/18 y C-111/18), de 18 de julio de 2017 (C-107/18 y C-113/18), de 4 de julio de 2018 (C-109/18) y de 11 de julio de 2017 (C-112/18).

⁶⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 7 de noviembre, asuntos C-105 a 113/18, por la que se resuelve la cuestión prejudicial en relación a la interpretación de la Directiva 2000/60/CE, marco de aguas y Directiva 2009/72/CE del mercado interior de la electricidad.

directo y naturaleza real como aparece en las disposiciones generales del impuesto. Constituye el hecho imponible la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear, entendiéndose por este como el combustible irradiado cuando es extraído definitivamente del reactor; y, también la producción de residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. Su base imponible viene determinada, en los casos de combustible nuclear gastado, por los kilogramos de metal pesado integrado en dicho combustible. La cuota tributaria es el resultado de aplicar a la base imponible 2.190 euros por kilogramo de uranio y plutonio. En cambio, la base imponible de los residuos radioactivos son los metros cúbicos de residuos de media, baja y muy baja actividad que han sido almacenados con carácter en el propio emplazamiento de la instalación (art. 18). La cuota tributaria se les aplicará el tipo impositivo de 6.000 euros por metro cúbico, y a los de muy baja actividad 1.000 euros por metro cúbico.

Impuestos sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas: creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética y se recoge entre los artículos 19 y 27. Son tributos de carácter directo y naturaleza real como aparece en las disposiciones generales del impuesto. Su hecho imponible es la actividad de almacenamiento de combustible y residuos radiactivos, consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos en una instalación centralizada. Estará exento del impuesto el almacenamiento de residuos radiactivos procedentes de actividades médicas o científicas. Constituye la base imponible del impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas: a) La diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en kilogramos. b) La diferencia entre el volumen de residuos radiactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en metros cúbicos. c) El volumen de residuos radiactivos de media actividad no incluidos en el apartado b, y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos.

En el 2020, se fijó una tarifa a las centrales nucleares por la gestión de combustible gastado y los residuos radioactivos, donde se incrementaba en un 19,3% la tasa actual,

provocando un desembolso de 400 millones de euros por parte de las eléctricas a la Empresa Nacional de Residuos (Enresa). Esta energía que nos acompaña desde finales de los sesenta llegará a su fin en el año 2035, donde se producirá el llamado “*apagón nuclear*”⁷⁰, se realizará de forma progresiva: en primer lugar, la central de Almaraz I en 2027 y, no será hasta el mismo 2035 cuando se apague la central de Trillo en septiembre de ese mismo año. Es un gran avance para la protección de la naturaleza, pero, también hemos de decir que el desmantelamiento de ambas centrales asciende a más de 14.000 millones de euros.

La presente ley, en su preámbulo, determina el objetivo por el que fue creada y no es otro que armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente, valores que rigen la política fiscal, energética y ambiental de la Unión Europea. Además, contribuye a la integración de las políticas medioambientales en el sistema tributario, mejorando la gestión de los recursos naturales y así avanzar en el modelo de desarrollo sostenible, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes.

Sin embargo, el Tribunal Supremo planteó una cuestión prejudicial⁷¹ ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁷² (TJUE) por la existencia de varios procedimientos entre la Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA), Endesa e Iberdrola contra la Administración General del Estado en virtud del artículo 191.2 TFUE, en relación con los artículos 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales, donde se establecen los principios de igualdad y no discriminación sobre un mercado energético competitivo. El TJUE declara que el principio de no discriminación europeo no se opone a la normativa española, donde los impuestos nucleares gravan a las empresas que generan electricidad y su objetivo no es la preservación del medio ambiente como sugiere el preámbulo de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, sino aumentar los ingresos.

⁷⁰ Plan Nacional Integrado de energía y clima 2021-2030. Disponible en: https://ec.europa.eu/energy/sites/ener/files/documents/es_final_necp_main_es.pdf.

⁷¹ Petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Supremo (España) el 6 de febrero de 2018 – Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA) / Administración General del Estado e Iberdrola Generación Nuclear S.A.U. (Asunto C-80/18).

⁷² Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 7 de noviembre de 2019. ECLI:EU:C: 2019:934. Asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18.

D. Tributos sobre el transporte:

Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT): recogido en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales entre los artículos 65 a 74. Fue modificado en el año 2007 para nivelar el tipo impositivo según las emisiones de CO₂ de los vehículos. Están sujetos a este impuesto la primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión excluyendo los de aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, siempre que sus modelos de serie o los vehículos individualmente hubieran sido debidamente homologados por la Administración tributaria, vehículos de movilidad reducida, motocicletas de menos de 250 centímetros cúbicos, ambulancias, destinados a Fuerzas Armadas, Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, así como por el Resguardo Aduanero; embarcaciones, buques de recreo o deportes náuticos que tengan más de ocho metros de eslora y motos náuticas sin importar su eslora; aviones, avionetas y aeronaves provistas de motor mecánico exceptuando los destinados a trabajos forestales, agrícolas o de transporte médico. El devengo del impuesto se produce cuando se presenta la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte, por lo tanto, es instantáneo. Su base imponible se divide en función de si se trata de un transporte nuevo o usado. Si es nuevo, por el importe que en el momento de adquisición sea determinado como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido o de un impuesto equivalente; y, si es usado, por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

El tipo de gravamen corresponde a cada autonomía en virtud del artículo 25.1.n de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. La cesión total de este tributo viene recogida en el artículo 43 y dispone: se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del IEDMT producido en su territorio, entendiéndose territorio como el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que tenga consideración de sujeto pasivo, pudiendo incrementarse los tipos de gravamen en un 15 por ciento como máximo (art. 51) en los casos previstos en el primer apartado del artículo 70, sucediendo en varias CCAA durante el 2019.

Se aplica en todo el territorio español sin perjuicio de las particularidades establecidas para este impuesto en País Vasco y Navarra.

Desde el 1 de enero de 2021 se han producido una serie de cambios en los tramos impositivos por la implantación de la normativa de contaminación europea WLTP (World-wide harmonized Light duty Testing Procedure o Procedimiento Mundial Armonizado para el Ensayo de Vehículos Ligeros) que viene a sustituir al ciclo NEDC (New European Driving Cycle o Nuevo Ciclo de Conducción Europeo). El tipo impositivo del IEDMT se divide en cuatro tramos bien diferenciados (art. 70 de LIE): emisiones hasta 120 g/km de CO₂: 0%; entre 120 y 160 g/km de CO₂: 4,75%; entre 160 y 200 g/km de CO₂: 9,75%; y, más de 200 g/km de CO₂: 14,75%. Con la entrada del WLTP, los vehículos que anteriormente se situaban en el tramo de hasta 120 g/km de CO₂, pasarán de tener un tipo impositivo del 0% al 4,75% del siguiente tramo. Esto significa que todos los vehículos de nueva adquisición a partir de esa fecha encarecerán el valor superior debido a las emisiones homologadas del WLTP que contarán con unos protocolos más exigentes al ciclo anterior, al basarse en datos de conducción reales y no teóricos⁷³. Habrá que atender a las emisiones de CO₂ para determinar el carácter ambiental del tributo.

E. Tributos sobre el agua:

Tributos sobre el Uso del Dominio Público: nos encontramos con el **canon de ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico** del artículo 112 del Texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, y el **canon de ocupación del dominio público marítimo-terrestre** del artículo 84 de la Ley 22/1998, de 28 de julio, de Costas. Ambos tienen naturaleza de tasa. El primero, grava la ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico que requieren concesión o autorización administrativa. Su devengo se produce con el otorgamiento y mantenimiento anual de la concesión. Su base imponible se determinará por el Organismo de cuenca en los siguientes casos: a) En el caso de ocupación de terrenos del dominio público hidráulico, por el valor del terreno ocupado tomando como referencia el valor de mercado de los terrenos contiguos. b) En el caso de utilización del dominio público hidráulico, por el valor de dicha utilización o del beneficio obtenido con la misma. c) En el caso de

⁷³ Dirección General de Tráfico. Nicolás Fraile, C. Disponible en: <https://revista.dgt.es/es/motor/reportajes/2020/1217-WLTP.shtml>.

aprovechamiento de bienes del dominio público hidráulico, por el valor de los materiales consumidos o la utilidad que reporte dicho aprovechamiento. El tipo de gravamen anual será del 5 por 100 en los supuestos previstos en los párrafos a) y b) del apartado anterior, y del 100 por 100 en el supuesto del párrafo c), que se aplicarán sobre el valor de la base imponible resultante en cada caso. El objetivo de este canon es la protección y mejora del dominio público, entiendo como tal la protección del medioambiente.

Por su parte, el canon de ocupación del dominio público marítimo-terrestre de la Ley de Costas grava toda ocupación o aprovechamiento del dominio público en virtud de una concesión otorgada por la Administración. Se trata de una tasa que recae sobre los beneficios particulares de esa concesión de dominio público. Su base imponible está constituido por el valor del bien ocupado. La cuota del tributo se calculará aplicando un gravamen del 8% en el caso de la ocupación y, un 100% por su aprovechamiento. Como se determina en el preámbulo y el artículo 2 de la Ley de Costas tiene una finalidad ambiental al perseguir: *“asegurar su integridad y adecuada conservación, adoptando, en su caso, las medidas de protección, y restauraciones necesarias y, cuando proceda, de adaptación, teniendo en cuenta los efectos del cambio climático”*.

Canon de control de vertidos: aparece en el artículo 113 del Texto refundido de la Ley de Aguas (TRLA) y entre los artículos 289-295 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico. Es la tasa de control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica de acuerdo con el artículo 113 del TRLA para cumplir con los objetivos de calidad ecológica de las aguas. Constituye el hecho imponible del canon de control de vertidos la realización de vertidos al dominio público hidráulico. Serán sujetos pasivos quienes lleven a cabo el vertido, ya sea como titulares de las autorizaciones de vertido o como responsables de vertidos no autorizados. El importe del canon de control de vertidos es el producto del volumen de vertido autorizado por el precio unitario de control de vertido. La obligación de satisfacer el canon tiene carácter periódico y anual.

Hemos de hacer hincapié en que el territorio español está rodeado de agua y, ésta, es uno de los recursos naturales esenciales para nuestra vida y tiene una gran importancia sobre las actividades económicas. Sin embargo, es un recurso escaso y la administración debe preservarla con la implantación de una serie de impuestos para combatir los posibles efectos adversos de una mala utilización.

Este canon será independiente de las tasas que establezcan las comunidades autónomas y corporaciones locales a la hora de financiar obras de saneamiento y depuración.

Canon de regulación y tarifa de utilización del agua: ambas figuras tributarias se definen en el artículo 114 del Texto refundido de la Ley de Aguas (TRLA) y entre los artículos 296-311 del Reglamento de Dominio Público Hidráulico. No es de aplicación general a todos los usuarios del agua, sólo a aquellos que se benefician de obras públicas y ocupan dominio público hidráulico superficial o subterráneo. Son figuras que persiguen repercutir sobre el usuario el coste de inversión en infraestructuras hidráulicas y los gastos de mantenimiento o explotación de las infraestructuras, es decir, tienen un carácter compensatorio.

Respecto al canon, los sujetos pasivos son los Ayuntamientos y empresas distribuidoras de agua para consumo humano, comunidades de regantes y titulares de concesiones donde no haya pérdidas de agua (no consuntivos) como piscifactorías, aprovechamientos hidroeléctricos, etc. En cambio, en la tarifa de utilización del agua, los sujetos pasivos son las comunidades de regantes en zonas declaradas de regadío por Decreto.

La base imponible de cada una de las exacciones (canon de regulación y tarifa de utilización de agua) se calcula sumando las siguientes cantidades: a) El total previsto de gastos de funcionamiento y conservación de las obras realizadas. b) Los gastos de administración del organismo gestor imputables a dichas obras. c) El 4 por 100 del valor de las inversiones realizadas por el Estado, debidamente actualizado, teniendo en cuenta la amortización técnica de las obras e instalaciones y la depreciación de la moneda, en la forma que reglamentariamente se determine. El órgano encargado de fijar la cuantía del canon y la tarifa de utilización del agua es el Organismo de cuenca y ha de remitir las liquidaciones correspondientes antes del último día del año, informando al Ministerio de Economía y Hacienda periódicamente. La obligación de pago, es de carácter periódico y anual, y nace en el momento en que se produce la mejora o beneficio de los usos o bienes afectados, bien sea directa o indirectamente.

Su finalidad extrafiscal viene establecida por la protección de las aguas subterráneas y superficiales, previniendo y controlando la contaminación de los acuíferos, ríos,

manantiales que puede provocar las infraestructuras construidas en el dominio público hidráulico, por ejemplo, de la actividad agrícola.

F. Tributos de emisiones al aire:

Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero (IGFEI): regulado en el artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por las que se establecen determinadas medidas en materia medioambiental y, se adoptan otras medidas tributarias y financieras. Este impuesto no es propio de nuestro país, por ejemplo, en Dinamarca lleva activo desde 1988.

Se trata de un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquellos productos comprendidos en su ámbito objetivo y grava, en fase única, el consumo de estos productos atendiendo al Potencial de Calentamiento Atmosférico (PCA). Tienen la consideración de gases fluorados de efecto invernadero: los hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF₆).

Estas sustancias contribuyen a un aumento del calentamiento de la atmósfera, por ello, se regula en el Protocolo de Kioto los gases de efecto invernadero que causan el calentamiento antropogénico del planeta. Dentro de la UE, los Estados miembros y la Comunidad Europea se comprometieron a reducir en un 8 por ciento los gases de efecto invernadero a través de la burbuja comunitaria, es decir, la distribución de las cargas de forma conjunta. Por ende, son responsables de lograr los objetivos propuestos del Protocolo siempre y cuando sean compatibles con los Tratados.

Su base imponible es el peso de los gases fluorados, expresado en kilogramos y el tipo impositivo está constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,020, con un máximo de 100 euros por kilogramo. Se establece una deducción cuando se acredite ante la Administración, a través de gestores, su destrucción o reciclado.

Está dirigido a los fabricantes, importadores o adquirientes intracomunitarios de gases fluorados, esto es, los contribuyentes serán los sujetos pasivos según lo dispuesto en el art.36.2 de la LGT. La idea fundamental de este impuesto se basa en la protección

ambiental a través del principio quien contamina paga tratando de reducir el daño que pueden producir tales elementos tóxicos.

Cuando hablamos del consumidor final, hemos de acudir al artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, donde se identifica qué se entiende por consumidor final : *“los que adquieran los gases fluorados invernadero para la carga y recarga o reparación y mantenimiento de equipos o aparatos, siempre que se disponga únicamente del certificado para la manipulación de determinados equipos de refrigeración menores, esto es, los sistemas frigoríficos de carga de refrigerante inferior a 3 kilogramos de gases fluorados o para la manipulación de sistemas frigoríficos que empleen refrigerantes fluorados destinados a confort térmico de personas instalados en vehículos, medios de transporte o mercancías (exceptuando ferrocarriles, embarcaciones y aeronaves)”*.

Estará exento de este impuesto toda persona que no sea consumidor final, es decir, el empresario que adquiera el producto para revenderlo y se encuentre registrado como gestor de la administración, para el control de ello, repercutiendo el impuesto en el consumidor final; aquellos que utilicen los gases para su transformación química en su composición, total o parcial; la primera venta efectuada para la fabricación de medicamentos que se presenten en aerosoles; a empresarios que los destinen para la creación de aparatos nuevos (extintores, frigoríficos, etc.); a buques y aeronaves, excluyendo las de recreo. Todas las exenciones se basan en reducir el impacto ambiental a través de la transformación de los productos tóxicos. Se puede dar una deducción ambiental cuando los tóxicos se entreguen para su destrucción o reciclado a un gestor de la Administración. El incumplimiento de esta normativa puede dar lugar a la comisión de las infracciones reguladas en la Ley General Tributaria (LGT) previstas en los artículos 191 y ss., pudiendo producirse por la defraudación tributaria; el artículo 193, obtener indebidamente devoluciones; artículo 195, declarar incorrectamente las cuotas a deducir; el artículo 194, solicitar indebidamente devoluciones; en función de los hechos que acontezcan.

G. Tributos sobre la contaminación:

Impuesto sobre la extracción de gas, petróleo y condensados: creada por la Ley 8/2015, de 21 de mayo, que modifica la Ley 34/1998 del Sector Hidrocarburos. Se trata

de un tributo de carácter directo y naturaleza real, que grava el valor de los productos de dominio público como: gas, petróleo y condensados extraídos en el territorio español, una vez realizada la primera depuración. Es de aplicación en todo el territorio nacional, incluido: el subsuelo, la zona económica exclusiva, la plataforma continental y los fondos marinos.

Su hecho imponible se basa en la extracción en las concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos. Son contribuyentes las personas jurídicas y entidades que realicen actividades de extracción y explotación de hidrocarburos. Su base imponible está constituida por el valor de la extracción del gas, petróleo y condensados, cuya suma del valor de los productos se realice en período impositivo una vez realizado el primer tratamiento y su cantidad, se determinará a través de la medición del volumen total en cabeza de pozo (un instrumento que contiene la presión para los equipos de perforación en la superficie del pozo).

El gravamen será siempre de forma progresiva en función del volumen de producción: cuando se trate de petróleo en barriles, el tipo impositivo se diferencia de la explotación en tierra y marina. Hasta 365.000 barriles, en tierra un 2 por ciento y marina un 1 por ciento; desde 365.001 hasta 3.650.000, en tierra un 6 por ciento y marina un 5 por ciento; y, más de 3.650.001 en adelante, en tierra 8 por ciento y marina un 7 por ciento; de gas por metro cúbico, el tipo impositivo habrá que diferenciar cuando se trate de explotación en tierra, dentro de esta, convencional o no convencional; y marina. Hasta 32.850.000 m³, en tierra, convencional un 3 por ciento y no convencional, un 1 por ciento; en cambio, marina, 1 por ciento. Desde 32.850.001 m³ hasta 164.250.000 m³, en tierra, convencional un 4 por ciento y no convencional, un 3 por ciento; marina, un 3 por ciento. Más de 164.250.001 m³, en tierra, convencional un 5 por ciento y no convencional, 4 por ciento; marina, 4 por ciento.

Resulta contraproducente, que en el 2020 y con tantas políticas ambientales, en lugar de beneficiar las energías renovables con grandes inversiones, aún sigamos subvencionando productos energéticos que producen anualmente una tasa de contaminación muy alta y unos costes económicos de 20.000 millones de euros, miles de muertes y enfermedades graves, por ejemplo, como el asma por la exposición a las micropartículas (PM2.5) producido por quemar estos combustibles fósiles o el dióxido de nitrógeno (NO₂)

procedente de los vehículos de combustión. Todo ello, ha provocado que la Comisión de la Unión Europea, remita a España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁷⁴ por seguir incumpliendo los máximos niveles de dióxido de nitrógeno tras diez años desde la entrada en vigor de la directiva europea. Y, lo que todavía produce más indignación es que las administraciones siguen incentivando el uso indiscriminado de los combustibles fósiles por encima de las energías renovables con todo lo que acarrea para el medio ambiente en general. El actual gobierno fijó la fecha para el final de la explotación de hidrocarburos, y no es otra que, el 31 de diciembre en el año 2042⁷⁵.

Hemos de hacer referencia a la obtención de hidrocarburos mediante la fracturación hidráulica o fracking (término acuñado en EEUU), es decir, una técnica para extraer gas de esquisto y petróleo de yacimientos no convencionales dentro de las capas de la roca, perforando el subsuelo con agua y aditivos químicos y mediante la fractura de la roca liberar los combustibles mencionados. En España se recoge en la Ley 34/1998, de 7 de octubre del sector hidrocarburos como hace mención su artículo 9.5: *“podrán aplicarse métodos geofísicos y geoquímicos de prospección, perforación de sondeos verticales o desviados con eventual aplicación de técnicas habituales en la industria, entre ellas, la fracturación hidráulica”*. Tras la modificación de la Ley de Hidrocarburos por la Ley 8/2015, de 21 de mayo, el Gobierno buscó incentivar la utilización de esta técnica donde los ayuntamientos y propietarios de los terrenos se beneficiarían de las explotaciones del gas. Todo ello desembocó en una inmediata respuesta por parte de la sociedad y las CCAA, llevando a legislar sobre ello para limitar su práctica y numerosos recursos de inconstitucionalidad por parte del presidente del Gobierno contra las autonomías (^{76,77}). La problemática de esta técnica consiste en los daños colaterales e irreparables que producen en el territorio: terremotos, escasez de agua y su contaminación, una concentración de radón tan alta como para producir cáncer de pulmón, otras enfermedades respiratorias, aumento del calentamiento global. Los cinco únicos ejemplos de fracking

⁷⁴ Comisión Europea. La Comisión remite a España ante el Tribunal por no proteger a sus ciudadanos contra la mala calidad del aire. Disponible en: <https://ec.europa.eu/spain/barcelona/news/la-comissi%C3%B3-europea-duu-espanya-davant-del-tribunal-de-just%C3%ADcia-de-la-ue-la-mala-qualitat-de-l-es>.

⁷⁵ MITECO. El Consejo de Ministros da luz verde al anteproyecto de Ley de Cambio Climático. Disponible en: <https://www.miteco.gob.es/es/prensa/ultimas-noticias/el-consejo-de-ministros-da-luz-verde-al-anteproyecto-de-ley-de-cambio-clim%C3%A1tico-/tcm:30-487294>.

⁷⁶ Sentencia 8/2018 del Pleno del Tribunal Constitucional, de 25 de enero de 2018. ECLI:ES:TC:2018:8. (País Vasco).

⁷⁷ Sentencia 65/2018 del Pleno del Tribunal Constitucional, de 7 de junio. ECLI:ES:TC: 2018:65 (Castilla-La Mancha).

que se han tratado de realizar son: en Castilla y León, dentro de la provincia de Burgos; Castilla-La Mancha, en tres de sus provincias; Canarias, en las aguas del archipiélago; El País Vasco; y, los otorgados en Cantabria desde el año 2011, aunque, nunca se ha podido extraer gas debido a la fuerte oposición social. Aunque todavía no se ha llevado ningún proyecto con la práctica del fracking en nuestro territorio, el Gobierno mediante el Proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética⁷⁸ ha prohibido taxativamente en su Artículo 8: “*Exploración, investigación y explotación de hidrocarburos*” la utilización de este sistema tan dañino para el medioambiente.

3.4 Tributos ambientales autonómicos más significativos:

Las CCAA tienen capacidad para la creación de tributos propios de acuerdo con lo previsto en los artículos 133.2: “*las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes*”, 157.1.b) de la CE: “*Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales*”, y 6.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Eso sí, el art. 6, en sus apartados 2 y 3, y el art. 9, establecen los límites a la potestad tributaria autonómica en relación con el sistema tributario estatal y local impidiendo que se puedan crear tributos propios sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado o las Entidades Locales.

Entre los tributos autonómicos con finalidad medioambiental pueden citarse los siguientes:

Canon energía eólica: se creó por Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental. Como se expone en su exposición de motivos, se trata de una prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal dirigido a estimular y promover la incorporación de las nuevas tecnologías en los aerogeneradores y así ayudar a proteger y conservar los valores naturales del medio ambiente. Constituye el hecho

⁷⁸ Gobierno de España. MITECO. Proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética (2020). Disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/ministerio/proyectedeleydecambioclimaticoytransicionenergetica_tcm30-509256.pdf.

imponible del canon eólico la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia. Son sujetos pasivos las personas físicas, jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la LGT (son obligados tributarios las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición) que lleven a cabo la explotación de un parque eólico, aunque no sean titulares de una autorización administrativa para su instalación. Su base imponible se determina como la suma de unidades de aerogeneradores existentes en un parque eólico situado en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, entendiendo por aerogenerador como un conjunto mecánico (zapata, torre, palas y góndola) instalado en un parque eólico que transforma la energía eólica del viento en energía eléctrica.

A pesar de que se denomina canon, su naturaleza jurídica es la de impuesto sobre los parques eólicos que cumplen las condiciones determinadas por la ley.

Impuestos sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada: se crea por Ley 15/2008, de 19 de diciembre del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada. Su finalidad principal es la de compensar la externalidad negativa del entorno natural de Galicia por la realización de actividades que afecten al patrimonio fluvial y la reparación del daño ocasionado. Es un impuesto de naturaleza real y finalidad extrafiscal. La recaudación, deducidos los costes de gestión, irá dirigida a medidas para conservar, restaurar y reparar el medio ambiente. El hecho imponible será la realización de actividades industriales del agua embalsada que alteren sustancialmente los valores naturales del río entendido como: las presas cuya altura superen los quince metros; o su altura sea entre diez y cien metros, pero, su altura supere los quinientos metros desde la base hasta la coronación, pueda embalsar más de un millón de metros cúbicos o su capacidad de vertido sea superior a dos mil metros cúbicos por segundo. Son sujetos pasivos las personas físicas, jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la LGT (son obligados tributarios las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición) que realicen una de las

actividades mencionadas en el hecho imponible de la presente ley. En cuanto a su base imponible, se determinará mediante la capacidad volumétrica máxima del embalse medida en hm³ (hectómetro cúbico o un millón de metros cúbicos).

Impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia (ICA): regulado por Ley 12/1995, de 29 de diciembre. Constituye el hecho imponible las emisiones a la atmósfera de cualquiera de las siguientes sustancias: a) Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre. b) Dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno. Serán sujetos pasivos en calidad de contribuyentes las personas o entidades que sean titulares de las instalaciones o actividades que emitan las sustancias contaminantes gravadas. La base imponible es la suma de las cantidades emitidas de cada una de las sustancias contaminantes por un mismo foco emisor. Para estos efectos: a) Las cantidades emitidas de dióxido de azufre y de dióxido de nitrógeno se expresarán en toneladas. b) Las cantidades emitidas de compuestos oxigenados de azufre se expresarán en toneladas equivalentes de dióxido de azufre. c) Las cantidades emitidas de compuestos nitrogenados se expresarán en toneladas equivalentes de dióxido de nitrógeno.

Impuestos sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC): aprobado por Ley 16/2000, de 29 de diciembre, en Cataluña; artículo undécimo de la Ley Foral 30/2018, de 27 de diciembre, en Navarra; y, la Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013, artículos 35-48, en La Rioja. Es un impuesto de carácter directo, propio de algunas Comunidades Autónomas (Cataluña, La Rioja y Navarra), que grava la capacidad económica de los grandes establecimientos comerciales (2500 m² en Cataluña y La Rioja, y 2000 m² en Navarra) establecidos en el ámbito territorial. Constituye el hecho imponible del impuesto la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medioambiente. Se entiende por sujeto pasivo como la persona física o jurídica titular del gran establecimiento comercial, ya sea individual o colectivo. Su base imponible es la superficie total, en metros cuadrados del gran establecimiento comercial.

Desde la creación del impuesto hasta este año el Tribunal Supremo⁷⁹ ha rechazado un centenar de recursos de casación⁸⁰ por las liquidaciones del impuesto a grandes establecimientos. El IGEC se trata de un impuesto que ha sido respaldado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁸¹, por lo tanto, no es contrario al Derecho Comunitario ni a la Constitución. Como ejemplo tenemos a la Comunidad Autónoma de Cataluña que recaudó diez millones de euros en 2018 por este.

Impuestos sobre vertidos al litoral: se aprueba por Ley 18/2003, de 29 de diciembre, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Su finalidad es gravar todos los vertidos sobre las aguas litorales, entendiendo como tal, cualquier bien de dominio público marino o terrestre incluida la servidumbre y, así, promover el buen estado de éstas. También, está presente en la Comunidad Autónoma de Murcia por Ley 9/2005, de 29 de diciembre. Tiene carácter indirecto y naturaleza real, su finalidad es gravar todo vertido contaminante para preservar la calidad ambiental de sus aguas.

Impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica de Cataluña: se crea por Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático. Constituyen el hecho imponible del impuesto las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos aptos para circular por las vías públicas incluidos dentro de las siguientes categorías: turismos de cuatro ruedas fabricados para el transporte de personas (máximo ocho), vehículos destinados al transporte de mercancías no superiores a tres toneladas y media, y motocicletas diseñadas para el transporte de personas. Son sujetos pasivos las personas físicas, personas jurídicas o entes sin personalidad que constituyan unidad económica y sean titulares de vehículos residentes en Cataluña.

El Tribunal Constitucional, por un lado, confirma la existencia de finalidad extrafiscal en el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica creado por esta Ley, y, por otro, no vulnera los límites del art. 6.2 y 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

⁷⁹ STS 3224/2018 con fecha 19/09/2018. N.º de recurso: 689/2016. N.º de resolución: 1399/2018. Procedimiento: Sentencia. Navarra.

⁸⁰ STS con fecha 14/11/2019. N.º de recurso: 822/2016. N.º de resolución: 1590/2019. Procedimiento: Recurso de Casación. Cataluña.

⁸¹ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Comunicado de prensa n.º 57/18 Luxemburgo, 26 de abril de 2018. Sentencias en los asuntos C-233/16 a C-237/16.

El Presidente del Gobierno, a través de un abogacía del Estado, solicitó la interposición de un recurso de inconstitucionalidad⁸² en relación al impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica de Cataluña regulado en la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático, por considerarlo como doble imposición sobre el impuesto especial de determinados medios de transporte (IEDMT) y el impuesto sobre vehículos de transmisión mecánica (IVTM). El TC desestimó el recurso basándose en los siguientes argumentos: por un lado, en referencia al IEDMT, entiende que los medios afectados no son los mismos puesto que el impuesto autonómico no grava aviones ni embarcaciones. Tampoco coincide en su hecho imponible, puesto que el impuesto autonómico es periódico y va dirigido a las emisiones de dióxido de carbono, mientras que el impuesto estatal es instantáneo y grava la primera matriculación; por otro lado, aunque el impuesto autonómico se asemeja con el IVTM, teniendo ambos un carácter periódico, se diferencian en el modo de calcular su cuota tributaria. La cuota tributaria del impuesto autonómico se obtiene de aplicar una tarifa a los gases emitidos por kilómetro recorrido. En cambio, la cuota tributaria del IVTM es una cuota fija en el que no hay que hacer ningún tipo de operación matemática para su obtención, en la que hay una cuota asignada para cada clase de vehículo.

Esta Ley ha generado una gran controversia al haber sido anulados numerosos preceptos por el TC (Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático): art.4.e, que define a los edificios con consumo energético casi nulo; art. 7.3, sobre los presupuestos de carbono; art. 19, busca impulsar un modelo energético que sea nulo para 2030 alcanzando el 50% de energías renovables; art. 21.4, un plan de desarrollo de electrificación en los principales puertos para facilitar la conexión a los barcos amarrados; art. 24.3, en el sector de la automoción, cambiar el sistema de caballos fiscales a emisiones contaminantes. El TC resalta que resulta inadmisibles que cada CCAA aborde los problemas del cambio climático como si se tratan de auténticos Estados miembros de la UE.

Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso: se creó por el Decreto-Ley 4/2010, de 6 de julio, pasando posteriormente a Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad de la Comunidad

⁸² STC 87/2019, de 20 de junio de 2019. Recurso de inconstitucionalidad 5334-2017.

Autónoma de Andalucía. Es un impuesto de carácter indirecto y naturaleza real cuya finalidad es la reducción de la contaminación que genera y la protección del medio ambiente. El hecho imponible se constituye como suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial. Son sujetos pasivos las personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad jurídica que sean titulares de un establecimiento comercial y suministren las bolsas. Su base imponible será el número total de bolsas de plástico de un solo uso suministradas en el período impositivo.

Impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos: a diferencia de otros países europeos, en España, sólo se aplica en Cataluña a través de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación sobre estancias en establecimientos turísticos; y, las Islas Baleares por Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas y de medidas de impulso del turismo sostenible. Constituyen el hecho imponible del impuesto las estancias, por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen en las Illes Balears o Cataluña en los siguientes establecimientos turísticos: alojamientos turísticos, albergues, embarcaciones de crucero turístico, campings. Son sujetos pasivos contribuyentes de este impuesto todas las personas físicas que llevan a cabo una estancia en los establecimientos turísticos. Cada establecimiento según la categoría, inclusive los cruceros y campings, solicitan una tarifa diferente: en Cataluña, entre 0,45 y 3 euros por noche y lugar, eximiendo a los menores de 16 años (salvo tarifas especiales para hoteles con casino que son 5 euros); y, en las Islas Baleares, entre 1 y 4 euros por persona y día, eximiendo a los menores de 6 años. La finalidad extrafiscal de este impuesto es la creación de un fondo para favorecer el impulso del turismo sostenible, responsable y de calidad, y la protección, preservación, recuperación y mejora de los recursos turísticos en Cataluña; y, en las Islas Baleares, para favorecer el turismo sostenible como instrumento de financiación destinado a la protección y preservación del medio natural, rural, agrario y marino.

3.5 Tributos ambientales locales más significativos:

Los tributos locales, a diferencia de los autonómicos, siempre se crean por ley estatal y regulan sus elementos esenciales, así que cuando el art. 133.2 reconoce a las Corporaciones Locales la potestad de establecer tributos de acuerdo a la CE y las leyes, se refiere a poner en vigor tributos previamente configurados y no la creación de nuevos

tributos. La base del sistema de financiación local es el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM): Se encuentra regulado entre los artículos 92 a 99 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Se entiende por hecho imponible como la titularidad de vehículos de tracción mecánica que circulan por las vías públicas sin atender a su clase y categoría siempre que no hayan causado baja. Es un impuesto municipal directo, obligatorio, real, periódico y de cuota fija. Son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

Este gravamen municipal es uno de los impuestos que más recaudación obtiene cada año (más de dos mil millones de euros) y que menos incidencia en el medio ambiente tiene. Mientras que en otros países de la Comunidad Europea se trata de un impuesto estatal que grava principalmente las emisiones de CO₂ y su cilindrada; en España, se mide por su cilindrada, plazas, carga y potencia. Los ayuntamientos regulan dos bonificaciones potestativas hasta el 75% de la cuota en relación a su incidencia en el medio ambiente, distinguiendo por clase de carburante y la característica de los motores. En nuestro país, a diferencia de muchos otros dentro de la CE, su finalidad ambiental se basa exclusivamente en las dos bonificaciones mencionadas anteriormente, en lugar de proceder a la modificación de la Ley atendiendo a factores de contaminación en el tráfico rodado como el CO₂, el NO_x, PM 2.

Tasa de gestión de residuos sólidos urbanos: se dispone en el art. 20.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Las entidades locales prestan un servicio de gestión de residuos sólidos urbanos a cambio de una contraprestación, la tasa, que deberá pagar el sujeto pasivo, esto es, el obligado tributario al propietario de los inmuebles de la zona donde se presta el servicio. En esta tasa municipal se incluye la recogida de residuos, el transporte, su almacenaje y la separación final para el reciclaje orgánicos (ej. Comida a través del compostaje) e inorgánicos (ej. Papel mediante el reciclado o textil por

reutilización) reduciendo el impacto ambiental. Se trata de un tributo directo, real, objetivo y periódico.

3.6 Tributos ambientales pendientes de aprobación:

Impuestos de envases de plástico de un solo uso (pendiente de aprobación la Ley en 2021-2022): la Ministra de Transición Ecológica y el Reto Demográfico, Teresa Ribera, ha anunciado que el tipo impositivo del nuevo impuesto indirecto será de 0,45 euros por kilogramo de envase, una medida con la que se estima una recaudación de cerca de 724 millones de euros. Tras aprobar el Consejo de Ministros el anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados. A partir del 3 de julio de 2021 quedaría prohibido introducir en el mercado: bastoncillos de algodón, excepto si entran en el ámbito de los productos sanitarios; cubiertos (tenedores, cuchillos, cucharas, palillos); platos; pajitas y agitadores de bebidas; así como los recipientes y vasos para alimentos y bebidas hechos de poliestireno expandido, incluidos sus tapas y tapones. El texto fija que en 2026 se tendrá que reducir un 50% su comercialización con respecto a 2022; y en 2030, esa reducción debe ser del 70%. Y, a partir de 2021 los bares y restaurantes estarán obligados a ofrecer el agua del grifo de forma gratuita⁸³.

Impuesto especial sobre el depósito de residuos mediante depósito en vertederos y la incineración de residuos (pendiente de aprobación la Ley en 2021-2022): se encuentra recogido en el Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados aprobado por el Consejo de Ministros. Es un tributo de carácter indirecto y naturaleza real que recae sobre la generación de residuos cuya opción elegida para su eliminación es el depósito en vertederos o la incineración. Constituye el hecho imponible: la entrega de residuos en vertederos, de titularidad pública o privada, situados en el territorio de aplicación del impuesto; la entrega de residuos en instalaciones de incineración, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto; el almacenamiento de residuos por un período superior a los plazos previstos; y, el abandono de residuos en lugares no autorizados por la normativa de residuos. La base imponible estará constituida por el peso, expresado en toneladas métricas de los residuos

⁸³ Gobierno de España. MITECO. Borrador del Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados (10 de junio 2020). Disponible en: https://www.miteco.gob.es/images/es/borrador_anteproyecto_residuos_10junio_tcm30-98710.pdf.

introducidos en vertederos o en instalaciones de incineración⁸⁴. Será un tributo cedido con posibilidad de gestión por las CCAA.

Impuesto del uso del transporte aéreo: con fecha 28 de febrero de 2020, el Gobierno decidió realizar una consulta pública⁸⁵ sobre la implantación de un impuesto en materia de contaminación aérea por emisión de gases de efecto invernadero y fomentar la utilización de otros transportes más respetuosos con el medio ambiente comprometiéndose con el Acuerdo de París con vistas al año 2050. Por ahora, sólo han planteado la opción buscando equipararse a otros países europeos que ya lo quieren poner en práctica y buscando la mejor forma de llegar a acuerdos bilaterales dentro de la Unión Europea. Con ello, se produciría una reducción de un 11% del CO₂ en la atmósfera, es decir, 16 millones de toneladas dentro de la UE. Desde la pandemia, no se han tenido noticias sobre ello.

3.7 Tributos ambientales en Canarias:

La norma básica de cada CCAA, es el Estatuto de Autonomía. En Canarias, se regula por la Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre. Debido a la condición ultraperiférica en la que se encuentra el Archipiélago canario reconocido por los Tratados Constitutivos de la Unión Europea, la Constitución Española y el propio Estatuto, los poderes públicos tendrán en cuenta estas circunstancias para adaptar políticas legislativas, reglamentarias, financieras y presupuestarias. Entre las materias adaptadas por el Estatuto, tenemos: los transportes y telecomunicaciones basados en criterios de sostenibilidad; el ahorro energético y la promoción de energías renovables; el medio ambiente garantizando su defensa y protección de la naturaleza estableciendo políticas de gestión y ordenación; una fiscalidad destinada a un crecimiento estable; una actividad turística sostenible; y el abastecimiento de materias primas.

La CCAA de Canarias, sin perjuicio de la legislación estatal (149 CE), tiene la competencia exclusiva en materia de regulación, planificación, gestión del agua, y en los

⁸⁴ Gobierno de España. MITECO. Borrador del Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados (10 de junio 2020). Disponible en: https://www.miteco.gob.es/images/es/borrador_anteproyecto_residuos_10junio_tcm30-98710.pdf.

⁸⁵ Documento sometido al trámite de consulta pública previa con fecha 28/02/2020. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/consulta_publica_av_iacion2.pdf.

casos que se acuerde por convenio entre el Estado y Canarias, su participación en la planificación de las obras hidráulicas de interés estatal. En el medio ambiente, la competencia en el medio ambiente del desarrollo y ejecución de la legislación encaminada a garantizar la acción por el clima reduciendo los gases de efecto invernadero y otras medidas orientadas hacia la sostenibilidad. Respecto a infraestructuras y redes, tiene la competencia exclusiva sobre las instalaciones de producción, distribución y transporte de energía que no afecten a otro territorio y en el fomento de energías renovables.

En cuanto al régimen financiero y tributario, los recursos de la hacienda autonómica son los ingresos procedentes del establecimiento de sus propios tributos a través del principio de autonomía financiera de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 133.2 CE, 157.1.b de la CE, lo establecido por el art. 6.1 de la LOFCA y el Estatuto de Autonomía de Canarias; el rendimiento de los tributos cedidos del Estado, total (IGIC) o parcialmente (IRPF); las participaciones de los tributos no cedidos por el Estado; el rendimiento de sus propias tasas y exacciones parafiscales por aprovechamientos especiales y por la prestación de servicios directos de la Comunidad Autónoma; las contribuciones especiales; las subvenciones; y, los fondos de gestión de la Unión Europea destinados al Archipiélago.

Las Islas Canarias tienen un régimen económico y fiscal diferente al resto de territorios nacionales desde la creación en 1972 de la Ley 30/1972, de 22 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF), siendo armonizados los aspectos fiscales de la UE por Ley 20/1991, de 5 de noviembre, del REF. Posteriormente, se modifica por la Ley 19/1994, de 6 de julio. Su última modificación es la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, que regula las medidas económicas, las especialidades en imposición directa y la Zona Especial Canaria (ZEC).

Casi después de medio siglo desde la creación del REF en 1972, esta última modificación ha sentado las bases de un nuevo sistema económico y fiscal canario donde se fomenta las energías renovables por encima de las fósiles buscando la igualdad entre nuestro territorio y los demás del ámbito nacional y europeo. Además, ha provocado que empresas de ámbito europeo se hayan interesado en la Zona Especial Canaria al poseer unos incentivos fiscales muy atractivos. Este instrumento del REF, la ZEC, tributa a un 4% el

impuesto de sociedades, siendo el más bajos del resto de Europa, entre 12% y un 34% (España peninsular tributa a un 25%).

Tributos con contenido ambiental en la Comunidad Autónoma de Canarias:

Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades:

regulado en el art. 40 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. Es un tributo propio de la CCAA de Canarias, que grava la capacidad económica manifestada en la realización de actividades que incidan, alteren o generen un riesgo de deterioro medioambiental. Constituye su hecho imponible, la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por la realización por el sujeto pasivo de actividades de transporte y/o distribución de electricidad por una red de alta tensión con el fin de suministrar a clientes finales o distribuidores o de prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, con carácter de radiocomunicaciones, terrestres o satelitales, en las Islas Canarias. Son sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición (art. 35.4 LGT). La recaudación del Impuesto se afectará, preferentemente, a la financiación de gastos cuya finalidad sea la protección del medio urbano y natural, así como a la reparación de los impactos producidos sobre el mismo. Se encuentra suspendido actualmente.

Canon de vertido: establecido por la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas; y, el Decreto 174/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Control de Vertidos del Dominio Público Hidráulico. El agua en Canarias es un recurso escaso y valioso, por lo tanto, los vertidos se gravarán con un canon (tasa) destinado a la protección y mejora del dominio público hidráulico. Se entiende por vertidos a toda aportación de líquidos o sólidos solubles sobre aguas superficiales (aguas costeras) o subterráneas (acuíferos) que alteren sus características físicas o químicas. La admisibilidad de los vertidos se entenderá siempre que cumpla una de las siguientes condiciones: no produzca alteración de los sistemas naturales, permita la reutilización del agua y no disminuya la calidad y cantidad de reservas hidráulicas, excluyendo cualquier tipo de sustancias peligrosas o tóxicas. Corresponde a los Consejos Insulares la recaudación y gestión del canon. En referencia a su devengo, tiene carácter periódico anual, abonándose durante el primer trimestre de cada año natural el canon correspondiente al año anterior. Tiene una

finalidad extrafiscal más allá de ser exclusivamente finalista en la recaudación, al fundamentar el canon en la protección y defensa de la calidad de las aguas, previniendo la contaminación⁸⁶.

A finales del 2020 se aprobó el Anteproyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética de Canarias por el Consejo de Gobierno a la espera de ser aprobado como Proyecto de Ley en este 2021. Esta ley pretende crear nuevos instrumentos tributarios con finalidad ambiental. Los aspectos a destacar son los siguientes: en primer lugar, se busca la reducción de los gases de efecto invernadero y favorecer la descarbonización del sistema energético canario; en segundo lugar, el abandono progresivo de las energías fósiles en favor de las energías renovables, promoviendo el uso de transporte sostenible a las administraciones públicas, empresas de compra y alquiler de automóviles, empresas de transporte, y transportes privados cuyo objetivo es eliminar el uso de vehículos de combustión por otros menos contaminantes o eléctricos; en tercer lugar, proteger los recursos hidráulicos fomentando los sistemas de depuración de agua mediante desalinización a través de energías renovables y regeneración para utilizarlas en regadío u otros usos siempre que las normas sanitarias lo permitan; en cuarto lugar, reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero en materia de residuos (reciclaje, transporte, reutilización, etc.). Todas estas políticas se orientan al cumplimiento de la acción climática dentro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible marcados por el Estado y la UE en el año 2030.

CONCLUSIÓN

Desde la primera piedra en materia ambiental hasta la actualidad, se han ido fijando conjuntamente a través de Conferencias de la ONU y Conferencias de las Partes, normas jurídicas y principios, las bases esenciales para la preservación de la naturaleza y sus recursos naturales. Por todo ello, entiendo que:

⁸⁶ Desde el 2 de febrero del 2021, el Juzgado de Instrucción número 2 de Granadilla investiga un presunto delito contra los recursos naturales y el medio ambiente por echar vertidos de aguas residuales al mar sin previa autorización.

1. Es necesario que se cumpla la normativa vigente dictada por la Unión Europea, las recomendaciones de la ONU y OCDE, y, que se produzca un seguimiento exhaustivo de las políticas ambientales estatales y autonómicas para que no sigan utilizando los principios básicos tributarios ambientales en beneficio propio como lleva sucediendo desde su creación, continuar regulando el impacto ambiental producido por proyectos donde se atiende más a la economía que los perjuicios causados a los ecosistemas, imponer sanciones más graves sobre desastres ambientales que se podían evitar como, por ejemplo: el mayor desastre de España, los vertidos por la Mina de Riotinto; el derrame tóxico en Aznalcollar; la riada en el camping de Biescas por construir en zonas peligrosas; el Prestige en costas gallegas; autopistas y aeropuertos fantasmas; etcétera.
2. Otro de los problemas a los que nos enfrentamos, es la descoordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas a la hora de crear nuevos tributos de carácter ambiental. Todo ello se ha visto reflejado en la inconstitucionalidad parcial de la Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático de Cataluña y otros recursos de inconstitucionalidad entre el Estado y las autonomías. Las CCAA viendo que el Estado no cumple como debería con la implantación de tributos ambientales recomendados por la OCDE y la UE para equiparse a los demás países europeos, ante esta situación han utilizado su capacidad para nuevos tributos propios que no han sido gravados anteriormente por el Estado y así lograr lo expuesto por los organismos internacionales y, además, obtener una mayor recaudación para sus propios gastos públicos.
3. En España, el aumento de estos gravámenes a ojos de la sociedad es un intento de luchar contra las externalidades negativas del cambio climático, pero, si profundizamos en la utilización de las recaudaciones obtenidas por estos tributos, realmente es un nuevo instrumento público con un objetivo eminentemente recaudatorio que provoca en las familias con rentas más desfavorecidas una carga fiscal todavía mayor a la ya impuesta al tratarse de tributos regresivos, es decir, que ante un mismo tipo impositivo (por ejemplo, IVA al 21%), perjudica más a las economías domésticas de baja capacidad económica que a aquellas que tengan una capacidad alta.

4. Si atendemos a la finalidad extrafiscal de los tributos ambientales, que no exista una gran recaudación sobre ellos es una consecuencia positiva porque se ha conseguido desalentar las actividades nocivas por las que fueron elaborados. Pero, atendiendo al criterio del sostenimiento del gasto público por el que se crea un tributo, que no exista recaudación es negativo debido a que, al no existir ingresos, repercutirá en otros tributos al contribuyente de manera desfavorable. Por lo tanto, para que de verdad un tributo ambiental sea beneficioso para el Estado, las CCAA y las Haciendas Locales, sería indispensable la creación de tributos exclusivamente ambientales y no la modificación de otros ya establecidos, que su fin no sea únicamente desalentar una conducta si no utilizar esa recaudación obtenida para incentivar la economía sostenible.

5. Si en realidad queremos que se produzca una gran revolución ambiental como se está buscando desde las organizaciones internacionales es necesario que los legisladores se pongan en marcha para modificar el sistema tributario, ya que resulta inverosímil que el impuesto sobre la extracción de gas, petróleo y condensados tenga finalidad ambiental cuando la explotación de estos componentes provoca la muerte de más de 20.000 personas al año por exposiciones de las partículas en el aire y la recaudación de ese impuesto no va destinado exclusivamente a paliar los efectos negativo sobre el medioambiente sino que posea un efecto eminentemente recaudatorio, siendo uno de los grandes contaminantes junto al carbón. Además, la contaminación causada por los combustibles fósiles supone un impacto económico de más de 20.000 millones de euros al año que podrían ser utilizados en el establecimiento de energías renovables. No todo debería valer para ser considerado un tributo ambiental.

6. Un aspecto positivo de la implantación de los tributos ambientales, es la aplicación como fuente suprema del principio de quien contamina paga, utilizado como arma arrojada por las políticas internacionales orientadas a lograr un equilibrio planetario para frenar de forma conjunta el avance indiscriminado de la contaminación provocada por el ser humano a través del crecimiento industrial.

7. También, es el momento de inculcar en la base de nuestra sociedad, desde los centros escolares en adelante, una concienciación que cambie la mentalidad de las

próximas generaciones y ayuden a no cometer los mismos errores que hasta hoy se han ocasionado por primar la recaudación por encima de la finalidad de protección del medioambiente. Y buscar alternativas más eficientes a través de construcciones más sostenibles con jardines verticales, placas fotovoltaicas y eólicas, sistemas geotérmicos (Ej. Pozos canadienses), acabar con la obsolescencia programada, eliminación de plásticos en favor del cristal y cualquier opción viable que contribuya a llegar a los Acuerdos pactados en materia medioambiental.

8. En definitiva, los gobiernos aplican o ignoran las medidas ambientales establecidas en función de sus propios intereses económicos o políticos y las organizaciones e instituciones, supranacionales e internacionales, vienen instaurando una política de no confrontación con los países del G-8 de los que reciben la inmensa mayoría de subvenciones para su propia supervivencia, lo que va en detrimento de la eficacia deseada al utilizar la estrategia de ser políticamente correctos.

Para concluir y con cierta ironía, sólo cabe pensar que, si la solución del Medio Ambiente es responsabilidad exclusiva del ser humano, no podemos sino horrorizarnos y esperar a que acontezca un milagro, pues la única especie de depredador medioambiental conocido es el propio ser humano, sin los ecosistemas y con aberraciones como la salida a bolsa del agua para generar derechos sobre ella, estamos condenados a la extinción.

AGRADECIMIENTOS:

Me gustaría agradecer a la Facultad de Derecho de la Universidad de la La Laguna y a todos sus docentes que me han permitido formarme durante todos estos años. En particular, me gustaría agradecer a la doctora Adriana Fabiola Martín Cáceres por haberme tutorizado y ayudado a sentar las bases dentro del trabajo de investigación, así como a sus consejos y aportaciones para finalizar el presente trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

- Duarte, G., López, Á. R., & Vallina, J. G. (2013). Objetivos y principios fundamentales de la política ambiental europea. *Revista Internacional del Mundo Económico y del Derecho*, 6, (pp. 41-46).
- Osiejewicz, J. (2019). El interés de la comunidad internacional en la legislación ambiental de la Unión Europea. In *Protección del medio ambiente: Fiscalidad y otras medidas del derecho al desarrollo* (pp. 135-140). Thomson Reuters Aranzadi.
- Bernal, R. (2019). La tributación medioambiental y los Objetivos de Desarrollo Sostenible. In *Protección del medio ambiente: Fiscalidad y otras medidas del derecho al desarrollo* (pp. 285-300). Thomson Reuters Aranzadi.
- González-Gaggero Prieto-Carreño, P (2018). Orientaciones generales de organizaciones internacionales. Deloitte Asesores Tributarios EY Abogados. Imposición Medioambiental (pp. 41-60). Editor: Fundación, impuestos y competitividad.

WEBGRAFÍA

- Declaración de Estocolmo sobre el Medio Humano, en Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, documento de las Naciones Unidas A/CONF.48/14 en 2 y Corr.1 (1972). Pag 5. Disponible en: <https://www.dipublico.org/conferencias/mediohumano/A-CONF.48-14-REV.1.pdf>.
- Declaración de Estocolmo sobre el Medio Humano, en Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, documento de las Naciones Unidas A/CONF.48/14 en 2 y Corr.1 (1972). Pag 6. Disponible en: <https://www.dipublico.org/conferencias/mediohumano/A-CONF.48-14-REV.1.pdf>.
- Asamblea General de la Organización de Naciones Unidas. A/42/PV.4220deoctubrede1987. Disponible en: <https://undocs.org/pdf?symbol=es/A/42/PV.42>.
- Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo. Disponible en: <https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/documents/declaracionrio.htm>

- División de Desarrollo Sostenible de la Organización de Naciones Unidas (ONU). Disponible en: <https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/index.htm>.
- Declaración de Principios para el Manejo Sustentable de Bosques. Disponible en: <https://wrm.org.uy/fr/autres-informations-pertinentes/principios-sobre-bosques-declaracion-de-principios-para-el-manejo-sustentable-de-bosques/>.
- La ONU y el Estado de derecho. Disponible en: <https://www.un.org/ruleoflaw/es/thematic-areas/land-property-environment/environmental-law/>.
- Andersen, I. (2020). Directora Ejecutiva del PNUMA. Trabajar con el medio ambiente para proteger a las personas. Disponible en: https://wedocs.unep.org/bitstream/handle/20.500.11822/32218/UNEP_COVID_S_P.pdf?sequence=15.
- Protocolo de Kioto de la Convención Marco de Naciones Unidas. Disponible en: <https://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpspan.pdf>.
- Convención Marco sobre el Cambio Climático de las Naciones Unidas. Informe de la COP sobre su 13º período de sesiones. FCCC/CP/2007/6/Add.1 14 de marzo de 2008. Disponible en: <https://unfccc.int/resource/docs/2007/cop13/spa/06a01s.pdf>.
- RÍO+20: Documento final de la Conferencia: El futuro que queremos. 22 de junio de 2012. Disponible en: <https://undocs.org/pdf?symbol=es/A/CONF.216/16>.
- Convención Marco sobre el Cambio Climático de las Naciones Unidas. Informe de la COP 18. Disponible en: <https://unfccc.int/resource/docs/2012/cop18/spa/08a03s.pdf>.
- Conferencia de las Partes en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. Disponible en: <https://www.un.org/es/chronicle/article/de-la-xxi-conferencia-de-las-partes-en-la-convencion-marco-de-las-naciones-unidas-sobre-el-cambio>.
- ONU. Cambio climático. Disponible en: <https://www.un.org/es/sections/issues-depth/climate-change/index.html>.
- Agenda 2030, del 25 de septiembre de 2015. <https://www.agenda2030.gob.es/objetivos/home.htm>.
- OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/spain/>.
- Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (MITECO). Disponible en: <https://www.miteco.gob.es/es/cop25/>.
- Agenda 2050, del 28 de noviembre de 2018. Disponible en: https://ec.europa.eu/clima/policies/strategies/2050_es.
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 4 de marzo de 2010. Comisión Europea contra República Italiana. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0297>.
- Laky, Zsuzsanna (2019). Parlamento Europeo. La política de medio ambiente: principios generales y marco básico. Disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/71/la-politica-de-medio-ambiente-principios-generales-y-marco-basico>.
- Asamblea General de las Naciones Unidas. Disponible en: <https://www.un.org/es/ga/president/65/issues/sustdev.shtml>.
- Caso Trail Smelter. Pág. 164 y 165: http://avalon.utadeo.edu.co/servicios/ebooks/derecho_ambiental/files/assets/basic-html/page165.html.

- Resúmenes de los fallos, opiniones consultivas y providencias de la Corte Internacional de Justicia 1997-2002. Naciones Unidas. Nueva York, 2005. Caso relativo al proyecto Gabčíkovo-Nagymaros (Hungría contra Eslovaquia). Página 1. Disponible en: https://legal.un.org/icjsummaries/documents/spanish/st_leg_serf1_add2.pdf.
- Asamblea General de las Naciones Unidas. Quinto informe sobre la protección de la atmósfera. A/CN.4/711 página 27. 16 de enero de 2018.
- Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Bruselas, 13.4.2011 COM (2011). C7-0105/11. Comisión Europea. Págs. 2-5. [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0169_/com_com\(2011\)0169_es.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0169_/com_com(2011)0169_es.pdf).
- BBC. Los peligros de las enfermedades ocultas bajo el hielo durante miles de años que están despertando. 31 de mayo de 2017. Estudios realizados por Boris Revich y Marina Podolnaya. Disponible en <https://www.bbc.com/mundo/vert-earth-39851987>.
- Sistema de comercio de derechos de emisión de la UE (EU ETS). Disponible en https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en.
- Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2019. Informe de España. (pp. 35-37). Disponible en: https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/report_es_es.pdf.
- Ministerio de Asuntos Exteriores. Unión Europea. Disponible en: <http://www.exteriores.gob.es/Portal/es/PoliticaExteriorCooperacion/G20YOCDE/Paginas/Inicio.aspx>
- Informe de Transparencia Climática (2019). De marrón a verde: la transición del G20 hacia una economía de emisiones netas cero. Resumen Ejecutivo (pp. 6-9).
- Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre Fiscalidad/inversión privada y los objetivos de desarrollo sostenible — Cooperación con el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas. 548.o PLENO DEL CESE, 11.12.2019 – 12.12.2019.
- Departamento de asuntos económicos y sociales de la ONU. Cumbre de la Tierra. Agenda 21 (1992). Disponible en: <https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/agenda21spchapter8.htm>.
- Environmental tax reform in Europe: implications for income distribution (Pp. 9-11). Disponible en: <https://www.eea.europa.eu/publications/environmental-tax-reform-in-europe>.
- OCDE, Impuestos Ambientales (2005). Disponible en: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6437>.
- Jiménez-Beltrán, D. El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente. 19/04/2016. Agencia Europea de Medio Ambiente. Disponible en: <https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>.
- López Espadafor, C. Impuestos Extrafiscales (2020). Disponible en: <https://theconversation.com/impuestos-extrafiscales-cuando-el-estado-trata-de-influir-en-el-comportamiento-ciudadano-140214>.
- Fiscalidad Ambiental en España: Situación actual y tendencias. Registro de Economistas Asesores Fiscales. Octubre 2019. Diapositiva 20. Disponible en:

- <https://reaf.economistas.es/wp-content/uploads/sites/10/2019/10/Presentacio%CC%81nAmbiental-1.pdf>
- Revisión de la aplicación de la política medioambiental de la UE 2019. Informe de España. Bruselas, 4.4.2019. Comisión Europea. Disponible en: https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/report_es_es.pdf.
 - La Administración Estatal de la Agencia Tributaria. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/ Presentacion/Impuestos_medioambientales/Impuestos_medioambientales.shtml.
 - Instituto Nacional de Estadística (INE). Disponible en: https://www.ine.es/prensa/cma_2019_ia.pdf.
 - Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario. Informe Lagares. Capítulo 6: Reforma de la imposición especial y medioambiental. Páginas 317 a 348. Disponible en: <https://www.abc.es/gestordocumental/uploads/economia/fe007a24af859ec8ce790387ba6b7755.pdf>
 - Orden TED/952/2020, de 5 de octubre, por la que se aplica el superávit del sistema eléctrico para cubrir los desajustes temporales y las desviaciones transitorias entre ingresos y costes de los ejercicios 2019 y 2020.
 - Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (2021-2030). Disponible en: https://ec.europa.eu/energy/sites/ener/files/documents/es_final_necp_main_es.pdf.
 - Dirección General de Tráfico. Nicolás Fraile, C. Disponible en: <https://revista.dgt.es/es/motor/reportajes/2020/1217-WLTP.shtml>.
 - La Comisión remite a España ante el Tribunal por no proteger a sus ciudadanos contra la mala calidad del aire. Disponible en: <https://ec.europa.eu/spain/barcelona/news/la-comissi%C3%B3-europea-duu-espanya-davant-del-tribunal-de-just%C3%ADcia-de-la-ue-la-mala-qualitat-de-l-es>.
 - MITECO. El Consejo de Ministros da luz verde al anteproyecto de Ley de Cambio Climático. Disponible en: <https://www.miteco.gob.es/es/prensa/ultimas-noticias/el-consejo-de-ministros-da-luz-verde-al-anteproyecto-de-ley-de-cambio-clim%C3%A1tico-/tcm:30-487294>.
 - Gobierno de España. MITECO. Proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética (2020). Disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/ministerio/proyectedeleydecambioclimaticoytransicionenergetica_tcm30-509256.pdf.
 - Gobierno de España. MITECO. Borrador del Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados (10 de junio 2020). Disponible en: https://www.miteco.gob.es/images/es/borrador_anteproyecto_residuos_10junio_tcm30-98710.pdf.
 - Gobierno de España. MITECO. Borrador del Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados (10 de junio 2020). Disponible en: https://www.miteco.gob.es/images/es/borrador_anteproyecto_residuos_10junio_tcm30-98710.pdf.
 - Documento sometido al trámite de consulta pública previa con fecha 28/02/2020. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/consulta_publica_aviaacion2.pdf.

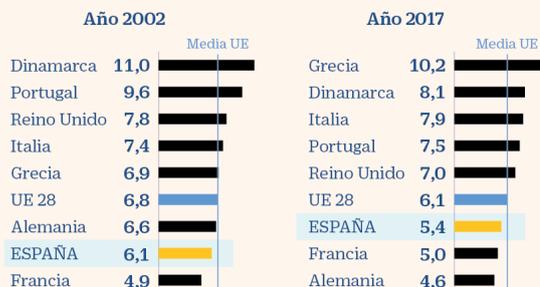
JURISPRUDENCIA

- Sentencia 22/2019, de 14 de febrero de 2019. Cuestión de inconstitucionalidad 4200-2018.
- Sentencia 43/2019, de 27 de marzo de 2019. Recurso de inconstitucionalidad 6367-2017.
- El TC en Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, aunque no se menciona expresamente en la CE, admite que se encuentra implícitamente.
- STC n.º 53/2014, de 10 de abril de 2014 y STC n.º 74/2016, de 14 de abril de 2016.
- Petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. España 11 de marzo de 2019. Asunto C-220/19.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Décima) de 3 de marzo de 2021. ECLI:EU:C: 2021:163.
- Cuestiones prejudiciales: Tribunal Supremo mediante autos de 27 de junio de 2017 (C-105/18, C-106/18, C-108/18, C-110/18 y C-111/18), de 18 de julio de 2017 (C-107/18 y C-113/18), de 4 de julio de 2018 (C-109/18) y de 11 de julio de 2017 (C-112/18).
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 7 de noviembre, asuntos C-105 a 113/18, por la que se resuelve la cuestión prejudicial en relación a la interpretación de la Directiva 2000/60/CE, marco de aguas y Directiva 2009/72/CE del mercado interior de la electricidad.
- Petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Supremo (España) el 6 de febrero de 2018 – Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA) / Administración General del Estado e Iberdrola Generación Nuclear S.A.U. (Asunto C-80/18).
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Quinta) de 7 de noviembre de 2019. ECLI:EU:C: 2019:934. Asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18.
- Sentencia 8/2018 del Pleno del Tribunal Constitucional, de 25 de enero de 2018. ECLI:ES:TC: 2018:8. (País Vasco).
- Sentencia 65/2018 del Pleno del Tribunal Constitucional, de 7 de junio. ECLI:ES:TC: 2018:65 (Castilla-La Mancha).
- STS 3224/2018 con fecha 19/09/2018. N.º de recurso: 689/2016. N.º de resolución: 1399/2018. Procedimiento: Sentencia. Navarra.
- STS con fecha 14/11/2019. N.º de recurso: 822/2016. N.º de resolución: 1590/2019. Procedimiento: Recurso de Casación. Cataluña.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Comunicado de prensa n.º 57/18 Luxemburgo, 26 de abril de 2018. Sentencias en los asuntos C-233/16 a C-237/16.
- STC 87/2019, de 20 de junio de 2019. Recurso de inconstitucionalidad 5334-2017.

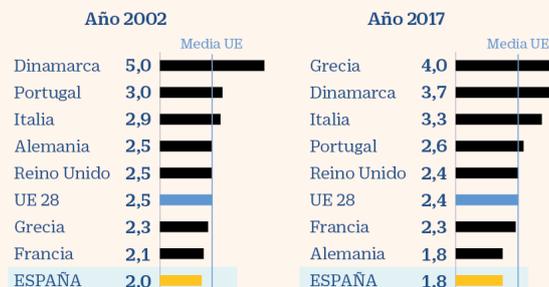
Anexo A. Ingresos de los Tributos Ambientales en Europa y España (Estado, CCAA y Haciendas Locales)

Los impuestos medioambientales

En % sobre el total de los ingresos fiscales



En % sobre el PIB

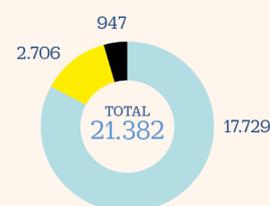


La recaudación de los impuestos medioambientales por tipo

Año 2017. En % sobre el total



En España, en millones de euros
Periodo 2017



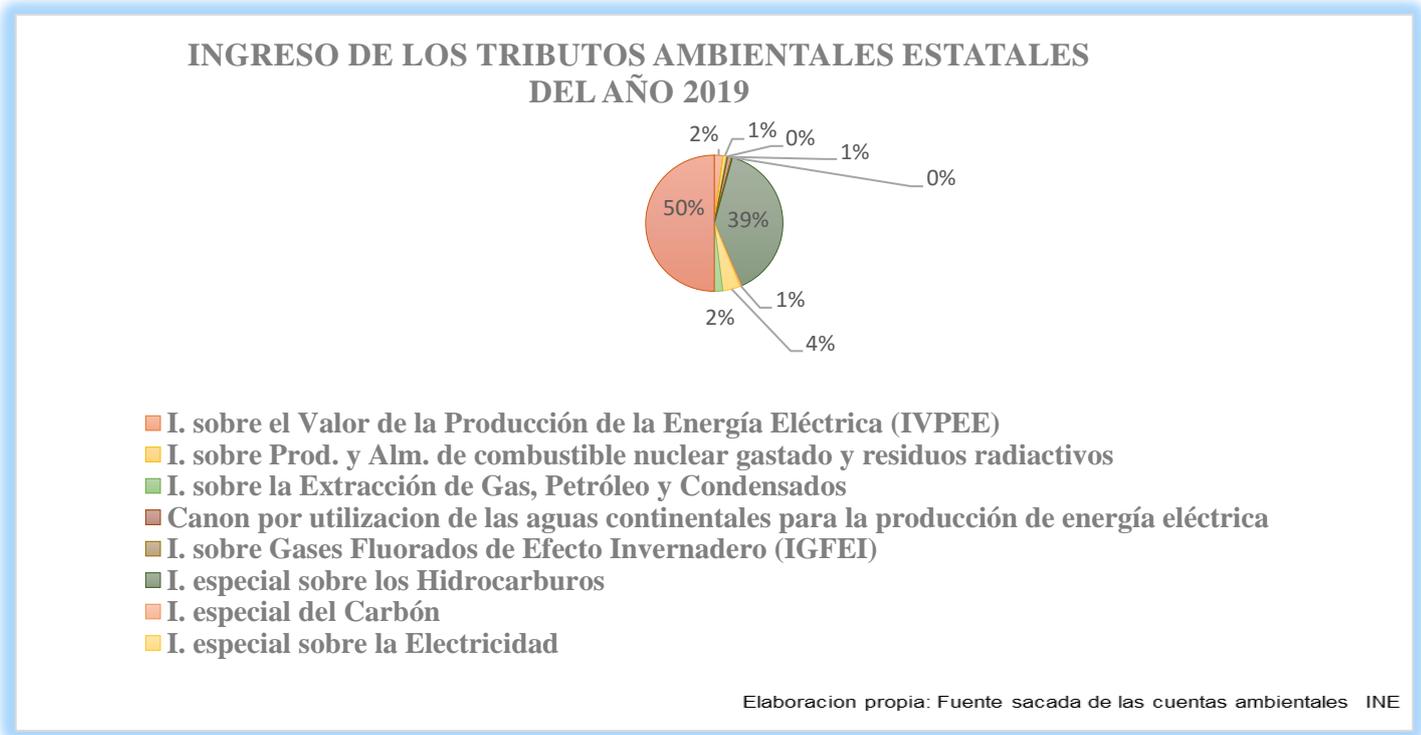
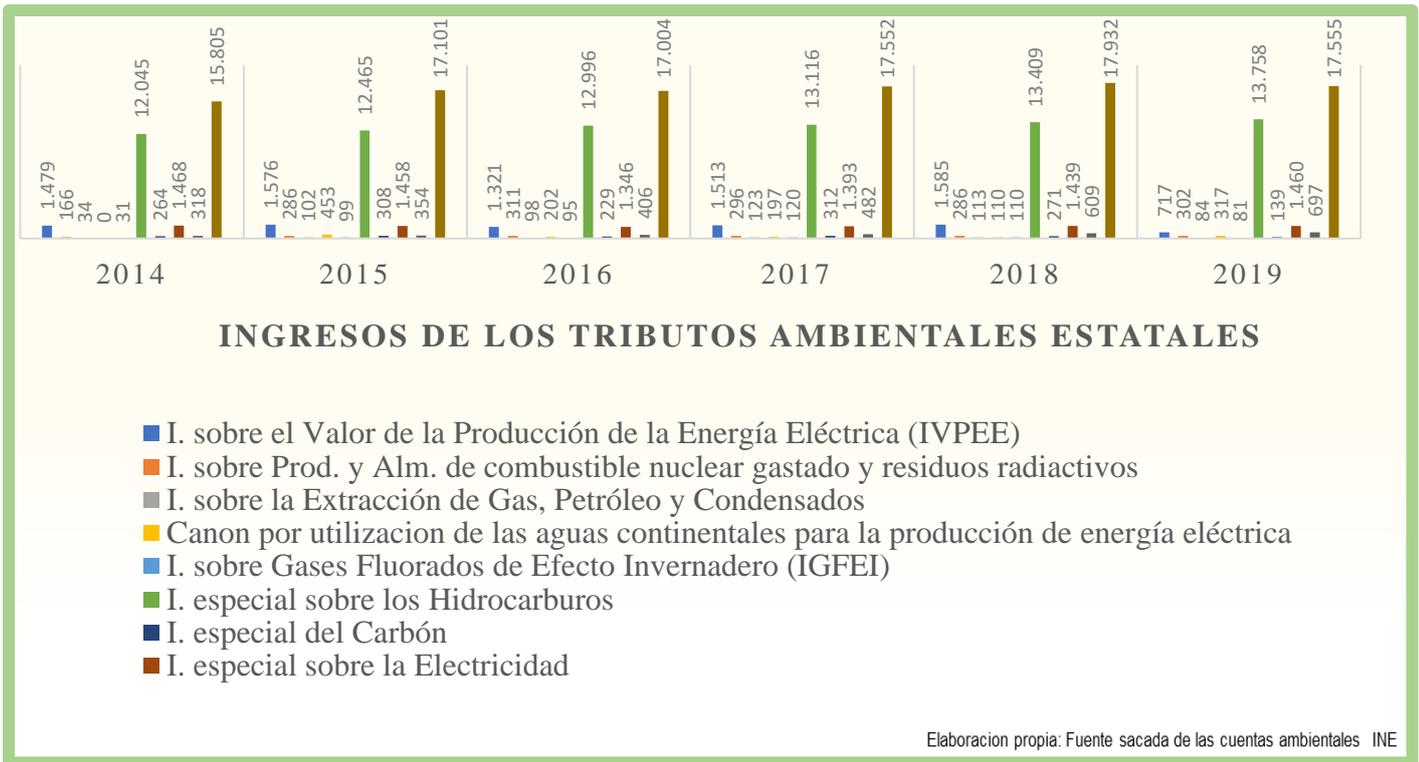
Fuente: Consejo de Economistas y REAF

A. MERAVIGLIA / CINCO DÍAS

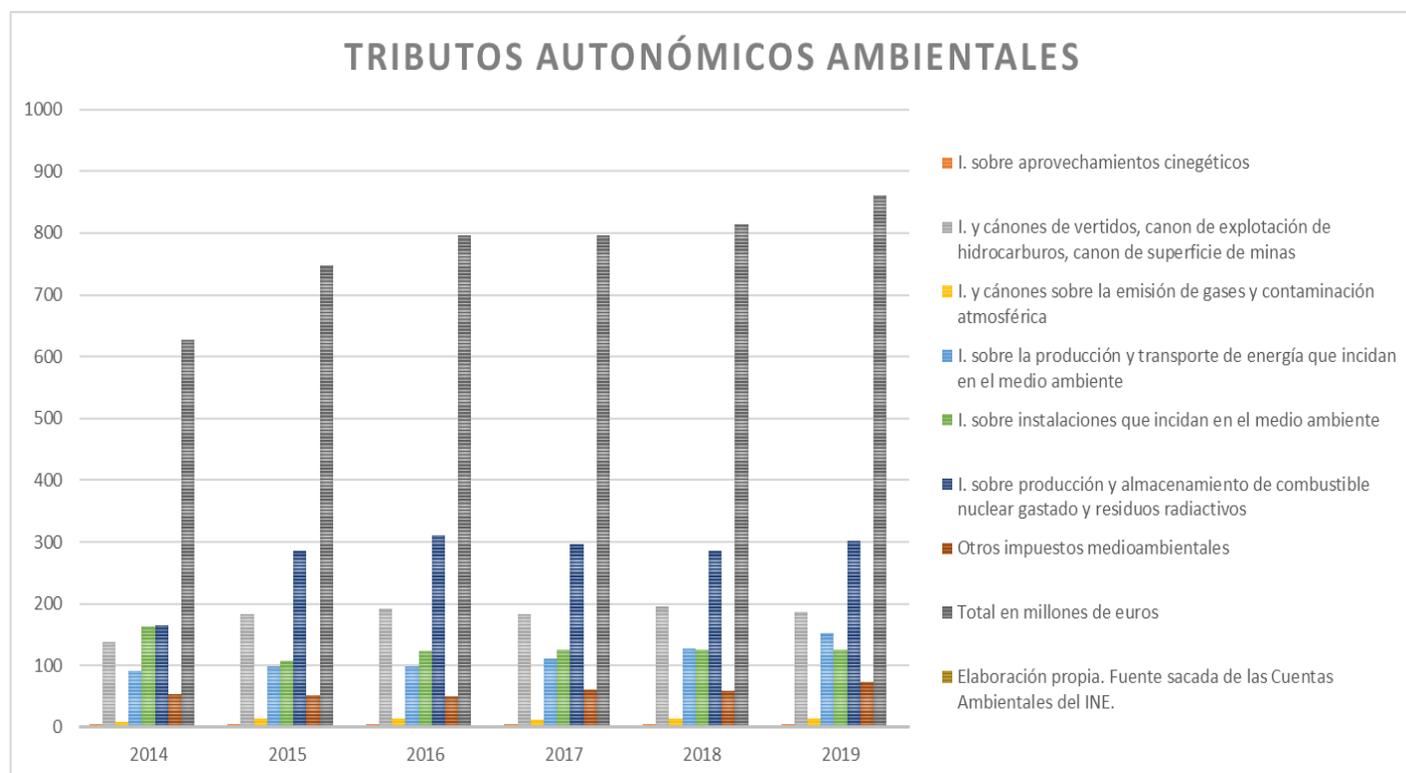
Ingresos De Los Tributos Ambientales Estatales

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
I. sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE)	1.479	1.576	1.321	1.513	1.585	717
I. sobre Prod. y Alm. de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos	166	286	311	296	286	302
I. sobre la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados	34	102	98	123	113	84
Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica	0	453	202	197	110	317
I. sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI)	31	99	95	120	110	81
I. especial sobre los Hidrocarburos	12.045	12.465	12.996	13.116	13.409	13.758
I. especial del Carbón	264	308	229	312	271	139
I. especial sobre la Electricidad	1.468	1.458	1.346	1.393	1.439	1.460
I. especiales sobre determinados medios de transporte (IEDMT)	318	354	406	482	609	697
Total, en millones de euros	15.805	17.101	17.004	17.552	17.932	17.555

Elaboración propia. Fuente sacada de las cuentas ambientales del INE.



Tributos Autonómicos Ambientales	2014	2015	2016	2017	2018	2019
I. sobre aprovechamientos cinegéticos.	5	5	5	5	5	5
I. y cánones de vertidos, canon de explotación de hidrocarburos, canon de superficie de minas.	139	184	192	184	195	187
I. y cánones sobre la emisión de gases y contaminación atmosférica.	9	14	15	13	15	14
I. sobre la producción y transporte de energía que incidan en el medio ambiente.	92	99	99	112	128	153
I. sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.	164	107	124	126	125	126
I. sobre producción y almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos.	166	286	311	296	286	302
Otros impuestos medioambientales.	53	52	51	61	60	74
Total, en millones de euros.	628	747	797	797	814	861
Elaboración propia. Fuente sacada de las Cuentas Ambientales del INE.						



Impuesto Local Ambiental	2014	2015	2016	2017	2018	2019
I. sobre Vehículos de Tracción Mecánica (hogares).	1.771	1.767	1.758	1.774	1.725	1.756
I. sobre Vehículos de Tracción Mecánica (empresas).	490	489	486	486	470	475
Total, en millones de euros.	2.261	2.256	2.244	2.260	2.195	2.231
Elaboración propia. Fuente sacada de las Cuentas Ambientales del INE.						

