



Fiscalidad del carbono. Un nuevo escenario para la tributación del medio ambiente

Miguel de Haro Izquierdo

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM/UFV (España)

Abogado

migueldh@ucm.es | <https://orcid.org/0000-0003-4596-4586>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Julio García Saavedra, doña Eva María Martín Díaz, don Jesús Rodríguez Márquez, doña Aurora Ribes Ribes y don Eduardo Verdún Fraile.

Extracto

La fiscalidad del medio ambiente, entendida como la ordenación de los tributos con la finalidad de intervenir en la protección del entorno natural por medio de efectos recaudatorios y sancionadores de actividades contaminantes, afronta en los últimos años uno de los mayores retos en el establecimiento de una nueva fiscalidad sobre el carbono y las emisiones de gases de efecto invernadero.

Tradicionalmente la fiscalidad verde, en su expresión más común, ha sido impulsada de una manera muy desordenada, poco estructurada, con la intervención de diferentes administraciones territoriales limitadamente coordinadas que han generado multiplicidad de tributos ineficientes, tanto desde la vertiente recaudatoria como en su carácter punitivo al daño medioambiental.

En el presente trabajo analizamos el nuevo paradigma al que se enfrenta la fiscalidad medioambiental, estructurada y ordenada por los organismos internacionales con la finalidad de obtener y conseguir un logro coordinado de los estados mediante la disminución de la temperatura del planeta como consecuencia de las emisiones de CO₂. El ámbito tributario se configura como una herramienta clave en la obtención de los objetivos de un planeta «cero» emisiones.

Palabras clave: medio ambiente; carbono; tributos; extrafiscal; recaudación; contaminación.

Fecha de entrada: 04-05-2022 / Fecha de aceptación: 13-09-2022 / Fecha de revisión: 17-10-2022

Cómo citar: Haro Izquierdo, M. de. (2022). Fiscalidad del carbono. Un nuevo escenario para la tributación del medio ambiente. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 477, 33-64.



Carbon taxation. A new scenario for environmental taxation

Miguel de Haro Izquierdo

Abstract

Environmental taxation, understood as the organization of taxes with the aim of intervening in the protection of the natural environment through the collection and sanctioning of polluting activities, has faced in recent years one of the greatest challenges in the establishment of a new taxation on carbon and greenhouse gas emissions.

Traditionally, green taxation, in its most common expression, has been promoted in a very disorderly and unstructured manner, with the intervention of different territorial administrations that are not very coordinated and have generated a multiplicity of inefficient taxes, both in terms of collection and in terms of their punitive nature in relation to environmental damage.

In this paper we analyze the new paradigm faced by environmental taxation, structured, and ordered by international organizations with the aim of obtaining and achieving a coordinated achievement of the states through the reduction of the planet's temperature as a consequence of CO₂ emissions. The tax sphere is configured as a key tool in achieving the objectives of a «zero» emissions planet.

Keywords: environment; carbon; taxes; extrafiscal; collection; pollution.

Citation: Haro Izquierdo, M. de. (2022). Fiscalidad del carbono. Un nuevo escenario para la tributación del medio ambiente. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 477, 33-64.



Sumario

1. Introducción
2. Principios generales de la fiscalidad medioambiental
 - 2.1. El que contamina paga
 - 2.2. Justicia tributaria y el principio «quien contamina paga»
3. Las medidas fiscales desarrolladas sobre la responsabilidad de la acción contra el medio ambiente
 - 3.1. Diferentes medidas de intervención
 - 3.2. Fundamento impositivo de los tributos medioambientales
 - 3.3. Estructura impositiva verde en España
4. Nuevo entorno de la fiscalidad medioambiental
 - 4.1. Retos internacionales más recientes en políticas ambientales
 - 4.2. Medidas tributarias para la nueva fiscalidad del carbono y las emisiones
 - 4.3. Propuestas de medidas fiscales sobre el carbono en el entorno normativo español
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

1. Introducción

La lucha contra el cambio climático es una realidad presente en los sistemas económicos de los países industrializados que lleva impulsándose desde hace más de un siglo. Las medidas principales para la lucha contra la degradación del planeta y de los ecosistemas tienen un contenido principalmente económico, y también un componente de carácter tributario y del establecimiento de tributos que corrijan la acción contaminante de los sujetos y actividades industriales más nocivas para el medio ambiente.

En los últimos decenios el desarrollo de políticas fiscales de lucha a favor del medio ambiente se ha establecido desde una vertiente punitiva contra la acción asocial del sujeto contaminante, y, por otro lado, con la finalidad de obtener recursos económicos por medio de la recaudación de tributos a través de los que se pudieran impulsar acciones de intervención a favor de la recuperación medioambiental. Estas políticas fiscales han sido impulsadas en muchos casos de una manera desordenada, sin estructuras claras de intervención y por medio de una gran variedad de figuras tributarias que no han respondido, ni responden, a un fin meramente medioambiental. Podemos decir que se han creado figuras tributarias bajo la denominación medioambiental cuando detrás de su establecimiento únicamente se perseguía una figura recaudatoria que quedaba muy alejada de la finalidad correctora sobre la intervención en el entorno natural.

Las tendencias más recientes de los organismos internacionales abogan por unas medidas integrales y transversales en distintos campos de acción en la lucha contra la agresión al medio ambiente. Organismos como la Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Unión Europea, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) propugnan nuevos escenarios de intervención a favor de respetar los ecosistemas naturales del planeta. El gran reto viene claramente identificado en una intervención global de los países a favor de la reducción de emisiones de CO₂, así como de los gases de efecto invernadero, que reduzca el calentamiento global del planeta. Para conseguir estos objetivos multilaterales, la acción de la fiscalidad interna de los países se convierte en una herramienta de primer orden para obtener el gran objetivo de reducir la temperatura media del planeta.

El presente trabajo afronta el estudio que nos permita verificar si realmente por medio de la fiscalidad del carbono nos encontramos ante un nuevo escenario de la fiscalidad medioambiental, no solo en España, sino en un entorno internacional y multilateral de los países tanto industrializados como en vías de un mayor desarrollo económico y social.

2. Principios generales de la fiscalidad medioambiental

2.1. El que contamina paga

Desde hace más de cien años se ha establecido la necesidad de corregir la disfuncionalidad que produce la mano del hombre en el medio ambiente (Congreso de los Diputados, 2022)¹, de tal manera que se pueda establecer un equilibrio en la acción interventora del poder humano en la naturaleza y el entorno, como fuente de recursos necesarios para satisfacer las necesidades de la población mundial. Los primeros trabajos que afrontaron la materia vienen descritos por el economista inglés, Pigou (1920)², el cual propugnó y estableció teóricamente una serie de tributos que deberían gravar las externalidades producidas por aquellos individuos que generen perjuicios de tipo medioambiental en el ámbito de acción en el que actúan, afectando al entorno y la salud de las personas y la comunidad.

Los impuestos de carácter medioambiental desarrollados por Pigou parten del principio general conocido internacionalmente de «quien contamina paga», principio basado en que es necesario establecer obligaciones administrativas y tributarias para aquellas empresas que en su producción industrial generen un perjuicio de carácter medioambiental y en relación con el equilibrio natural, de tal manera que esta incidencia en el entorno genera a la

¹ Nuestro texto constitucional igualmente se ha sumado a la importancia del medio ambiente. Se trata de un concepto jurídico parcialmente indeterminado para cuyo análisis podemos apoyarnos en la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 102/1995. Esta comienza señalando que el constituyente parte de una concepción amplia del medio ambiente, que incluye no solo los recursos naturales sino también los elementos artificiales que rodean a la vida humana (FJ 4.º). El tribunal señala que el término «medio ambiente» que se contiene en el artículo 45 debe ser interpretado de forma mucho más amplia que el contenido en el artículo 149.1.23.ª de la Constitución. Este, al encontrarse en un precepto que distribuye competencias, no puede contar con la misma *vis expansiva*, pues ello podría contribuir a vaciar las competencias de las comunidades autónomas. La Sentencia del TC 306/2000 ha confirmado que el término «medio ambiente» debe ser interpretado de forma más amplia en el artículo 45 que en el 149. Por otra parte, el medio ambiente constituye «un concepto nacido para reconducir a la unidad los diversos componentes de una realidad en peligro». La dimensión y entidad de las agresiones al medio ambiente han provocado una «simétrica actitud defensiva» que en todos los planos jurídico –constitucional, europeo y universal– se identifica con la palabra «protección», sustrato de una función dirigida no solo a la conservación de lo existente sino también a su mejoramiento. Y el artículo 45 de la Constitución, como no podía ser de otra forma, recoge asimismo la preocupación ecológica surgida en las últimas décadas en amplios sectores de opinión. Ello determina que el ordenamiento medioambiental, con la Constitución a la cabeza, tenga una finalidad esencialmente tuitiva «para hacer frente a los fenómenos de degradación y a las amenazas de todo género que pueden comprometer la supervivencia del patrimonio natural, de las especies y, en último término, afectar negativamente a la propia calidad de vida» de las personas (Sentencia del TC 233/2015, con cita de las Sentencias del TC 64/1982, de 4 de noviembre, y 102/1995, de 26 de junio).

² En el documento se exalta que las instituciones jurídicas anticontaminantes, como es el caso de los impuestos, sanciones, responsabilidades, solo deben aplicarse en el supuesto de que no influyan en la producción global de la economía de manera que reduzcan la misma.

población humana problemas de salud. A través de la imposición tributaria el coste marginal del sujeto que contamina debe asumir y pagar a la sociedad, o al menos, satisfacer igual al coste marginal social derivado de su acción contraria al medio ambiente³.

La contraposición de las teorías impositivas de Pigou tuvo una respuesta por parte del también economista Coase (González, 2009), el cual manifestaba la exaltación de las teorías de Pigou, al indicar que, si los derechos de propiedad están inequívocamente definidos, los costes de transacción son nulos, la redistribución no importa y la libre negociación entre las partes basta para llegar a una solución eficiente sin necesidad de la intervención estatal. Si una fábrica poluciona las casas de los vecinos y ambos transactores pueden negociar sin costes de transacción apreciables, ambas partes estarán interesadas en alcanzar una solución eficiente. O bien el fabricante pagará al vecino o bien el vecino –por mor del empleo creado en la fábrica– tolerará algo de polución, o, en fin, le pagará al fabricante para que emigre del lugar. Tal es en esencia el mensaje del conocido teorema de Coase (Coase, 1959).

Durante decenios el principio esencial sobre el que se establecen jurídicamente y se diseñan las medidas económicas y tributarias de los diferentes ordenamientos nacionales y supranacionales para luchar contra la acción humana del deterioro del medio ambiente, en sus múltiples modalidades, contaminación directa de los diferentes recursos de la naturaleza como son el agua, el aire, la flora y fauna silvestre... es el principio de quien contamina paga. La lógica de este principio es la cautela y la acción preventiva, de tal forma que se deben corregir aquellas agresiones que se producen al medio ambiente. El principio de quien contamina paga fue reconocido⁴ por la OCDE en el año 1972 (OECD, 1972)⁵. Según

³ La teoría de los tributos pigouvianos no tiene una acogida masiva y es criticada por generar una serie de tributos que no son justos, ya que pueden gravar la contaminación antes de producirse, es complicado establecer un coste marginal de las externalidades y los costes sociales, dificultad de determinar cuál es el factor de distribución de la recaudación de dichos tributos.

⁴ Con carácter previo se había producido ya un intenso reconocimiento inicial a nivel internacional sobre la necesidad de unir esfuerzos multilaterales por la protección del medio ambiente. En 1949 tiene lugar la Conferencia de las Naciones Unidas sobre la conservación y utilización de los recursos (UNCCUR). En 1954 se aprobó la Convención para prevenir la contaminación marina por hidrocarburos. En 1959 se adoptó el Tratado Antártico. En 1971 se aprobó el Convenio Ramsar sobre Humedales de Importancia Internacional. En 1972 la Convención de Oslo. En 1976 el Convenio de Barcelona para la Protección del Mar Mediterráneo contra la Contaminación. En 1982 el Convenio de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar. En el 1992 la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo, en Río de Janeiro. En 2002 la Cumbre Mundial sobre Desarrollo Sostenible de Johannesburgo. En 2015 en París, la Cumbre Mundial sobre Desarrollo Sostenible.

⁵ A.a.4 «The principle to be used for allocating costs of pollution prevention and control measures to encourage rational use of scarce environmental resources and to avoid distortions in international trade and investment is the so-called "Polluter-Pays Principle". This principle means that the polluter should bear the expenses of carrying out the above-mentioned measures decided by public authorities to ensure that the environment is in an acceptable state. In other words, the cost of these measures should be reflected in the cost of goods and services which cause pollution in production and/or consumption. Such measures should not be accompanied by subsidies that would create significant distortions in international

dicho principio, quien contamina debería sufragar los gastos de la ejecución de las medidas de prevención y control de la contaminación impuestas por las autoridades, para garantizar que el medio ambiente se encuentre en un estado aceptable. Los responsables políticos pueden utilizarlo para hacer reducir los índices de contaminación y restaurar el medio ambiente. Al aplicarlo se incentiva a los contaminadores a evitar el daño medioambiental, y se les obliga a asumir la responsabilidad por la contaminación que generan. Además, es el contaminador, y no el contribuyente, quien sufraga los costes generados por la contaminación.

La extensión del principio en el ámbito multilateral se consolidó en la Declaración de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (United Nations, 1992)⁶ (ONU), celebrada en Río de Janeiro en el año 1992, donde se promulgó que las autoridades nacionales deben procurar fomentar la internalización de los costes ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en principio, asumir la gravosa acción de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.

En el ámbito comunitario el principio comentado es uno de los elementos que subyacen en la política medioambiental comunitaria como consecuencia de su incorporación al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) (Unión Europea, 2012) del año 2007, en el que se indica en su artículo 191 expresamente:

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.

La normativa internacional ha ido filtrándose en los principios de nuestro ordenamiento jurídico interno por medio de diversas normas y jurisprudencia⁷ consolidando y aceptando el principio de «quien contamina paga».

trade and investment. 5. This Principle should be an objective of Member countries; however, there may be exceptions or special arrangements, particularly for the transitional periods, provided that they do not lead to significant distortions in international trade and investment».

⁶ «Principle 16 National authorities should endeavor to promote the internalization of environmental costs and the use of economic instruments, taking into account the approach that the polluter should, in principle, bear the cost of pollution, with due regard to the public interest and without distorting international trade and investment».

⁷ Así y a modo de ejemplo únicamente, entre otros muchos, en los Autos del Tribunal Supremo (TS) de 23 de marzo de 2017 (rec. núm. 878/2014) y de 31 de octubre de 2017 (rec. núm. 3875/2017) y en las Sentencias del TS 349/2012, de 11 de junio (Sala Primera, de lo Civil, rec. núm. 1905/2009) y 508/2017 de 23 de marzo (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a, rec. núm. 878/2014).

2.2. Justicia tributaria y el principio «quien contamina paga»

Debemos reconocer que el principio general de la lucha medioambiental centrado en la máxima de «quien contamina paga» es un desarrollo conceptual eminentemente de carácter económico, como así hemos podido describir sucintamente en las líneas anteriores. Surge la dificultad de que dicho principio generalmente acogido como responsabilidad de los que atentan contra el medio natural y el medio ambiente pueda trasladarse a una justificación de carácter jurídico, y por lo que a nosotros nos interesa en el presente trabajo de carácter tributario.

Los problemas para establecer una conexión entre el principio económico y el jurídico son diversos, el primero de ellos es el que se nos presenta al determinar los conceptos básicos sobre la modalidad en la que se fundamenta la justicia, esto es, la justicia distributiva y la justicia conmutativa, como bien describe el profesor Pérez de Ayala (2002), al indicar que es prácticamente inexistente en nuestros ordenamientos la aplicación de ambos criterios, por lo que se debe tomar partido por considerarlo como una justicia conmutativa o correctiva. En segundo lugar, es reconocido la no existencia de un derecho subjetivo de cada ciudadano para exigir un equilibrio ecológico, es, por tanto, un interés difuso y el bien que pretende salvaguardar es un derecho para la colectividad⁸.

La justificación jurídico-tributaria del principio quien contamina paga debe basarse en el hecho de que el pago del impuesto medioambiental no repara el daño causado, sino que podemos decir que se consolida la actitud, y únicamente pretende corregir las acciones para otras ocasiones futuras, aceptando el daño causado por la conducta antisocial de carácter contaminante. El impuesto establecido con esta inicial finalidad es un elemento corrector de las condiciones óptimas del coste social derivado de la contaminación, y de la asignación óptima de recursos productivos. Pero si solo nos quedásemos con esta justificación teórica del tributo estaríamos parcialmente afrontando su resolución en relación con la justicia tributaria, ya que es necesario que el tributo medioambiental se configure como un impuesto que se destine a financiar el coste de la actividad pública renovadora del medio ambiente que es objeto de contaminación.

La plasmación más evidente del carácter limitado en sus efectos como medidas correctoras de una vertiente únicamente sancionadora medioambiental es el hecho de que serán objeto de sujeción a gravamen las actividades contaminantes realizadas en el territorio de aplicación del tributo, y al sujeto contaminador el importe del tributo se determinará en función de la intensidad contaminante de la actividad, ya que la base imponible viene determinada por la medida de la actividad contaminante y el gravamen que se establece de acuerdo con los costes ambientales que se quieren imputar a los contaminadores o con el desincentivo que se pretende producir en estos. En este sentido, la Sentencia del TC

⁸ Parece así demostrarlo el artículo 45 de la Constitución española al expresarse en términos genéricos y de colectividad a la hora de mencionar el derecho a un medio ambiente adecuado de todos los españoles.

289/2000, de 30 de noviembre⁹, pone de manifiesto que la capacidad para afectar el medio es una nueva modalidad del principio de capacidad económica; por otro lado, se defiende que ambos principios deben estar presentes en la estructura del tributo ambiental, de modo que se sujeten a gravamen aquellas situaciones contaminantes realizadas desde manifestaciones de riqueza (industrias, inmuebles, consumos, etc.) y se tengan en cuenta dichas manifestaciones en la determinación de la cuota.

Podemos concluir en este epígrafe que la finalidad tributaria del principio quien contamina paga se ve sostenido por dos vertientes que son complementarias en el establecimiento de los tributos medioambientales, como se ha indicado ya, primero como una medida de protección del entorno natural y el medio ambiente, y segundo como elemento de financiación de las Administraciones públicas con las que poder revertir lo recaudado en la mejora de las condiciones ambientales de los ciudadanos.

Los impuestos medioambientales, en palabras de Serrano Antón (2002), son mecanismos de corrección medioambiental que pretenden influir en las motivaciones y en los comportamientos aumentando el precio de los productos contaminantes y favoreciendo el consumo de los que no lo son, de nuevo el principio de quien contamina paga, pero interpretado de una manera más favorable hacia una intervención positiva del mismo al dar incentivos económicos a los agentes que actúan en el mercado de tal manera que apliquen el consumo de productos menos contaminantes y limpios frente a los más nocivos.

Los tributos de carácter medioambiental buscan una serie de objetivos que podríamos sintetizar en los tres aspectos que a continuación detallamos según Bokobo Moiche (2000):

- a) Incorporación de todos los costes ambientales externos habidos durante la totalidad del ciclo de vida del producto de tal forma que los productos ecológicos no se encuentren en una situación competitiva desventajosa frente a los productos que contaminan y generan residuos. Es decir, se trata de fijar correctamente los precios.

⁹ Sentencia del TC 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001), FJ 5:

Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad. Ello implicaría, entonces, de un lado, la insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida (como se hizo, por ejemplo, tanto en el Impuesto andaluz sobre Tierras Infratilizadas como en el Impuesto extremeño sobre Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, donde se sometía a tributación la diferencia entre rendimiento óptimo o potencial y el obtenido o real, respectivamente) y, de otra parte, el sometimiento al gravamen de todas aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas o de la persona (física, jurídica o ente sin personalidad jurídica de los previstos en el art. 33 LGT) que fuese su titular.

- b) Son herramientas adecuadas para la distribución justa de la carga económica de las políticas ambientales, estos instrumentos pueden formar parte de esas políticas y ser útiles para prevenir y reprimir conductas no deseables, disuadir, estimular o compensar las acciones de los sujetos que inciden en el medio.
- c) Permiten y sirven para sufragar, al menos en parte, gastos concretos en relación con infraestructuras hidráulicas, repoblación forestal, etc.

La fiscalidad medioambiental facilita, con carácter general, introducir elementos novedosos en el ámbito de la protección de los recursos naturales. Por un lado, los impuestos permiten limitar los fallos del mercado asumiendo los costes medioambientales al introducir dichos costes a los precios de los productos. Los impuestos pueden ser eficaces, siempre que se diseñen adecuadamente, se recauden lo más cerca posible del contaminante o la actividad perjudicial para el medio ambiente y se apliquen a todas las fuentes de contaminación, contaminante o actividad perjudicial para el medio ambiente como sea posible y en todas las fuentes de contaminación, y se fijen a un tipo adecuado.

Por otro lado, la fiscalidad medioambiental permite que el sistema fiscal introduzca incentivos fiscales, créditos fiscales con los cuales impulsar la protección del medio ambiente. Al mismo tiempo, puede ser necesario combinar los impuestos con otros instrumentos para obtener un paquete global de política medioambiental. Los costes administrativos o barreras pueden requerir que se dirijan a actividades perjudiciales para el medio ambiente (OECD, 2010).

La estructura de lucha contra la contaminación de carácter tributaria podemos concluir indicando que se convierte en un instrumento privilegiado de apoyo y reforzamiento de las políticas en favor del medio ambiente de los países, consiguiendo una redistribución de los ingresos para la intervención en el desarrollo de medidas de impulso en favor del entorno natural.

3. Las medidas fiscales desarrolladas sobre la responsabilidad de la acción contra el medio ambiente

3.1. Diferentes medidas de intervención

La descripción de los principios generales sobre los que se basa toda la estructura tributaria de carácter medioambiental ha sido justificada en los principios que hemos podido revisar con carácter previo, dichos fundamentos son los que han permitido a lo largo de los últimos decenios establecer las diferentes modalidades de tributos, tasas, e incentivos fiscales de carácter tributario para la protección del medio ambiente en su sentido más amplio.

En las próximas páginas vamos a revisar cuál es la estructura de estas medidas tributarias que han intentado responder a la necesidad de los acuerdos internacionales y que han pasado a los ordenamientos nacionales para la defensa del entorno natural como impulso de políticas públicas.

Las diferencias principales en la intervención de políticas tributarias a favor del medio ambiente se ponen de manifiesto en referencia a las medidas de intervención por parte de los estados, las cuales se centran en tres vías de intervención. La primera de ellas mediante el establecimiento de una serie de baterías económicas de incentivo a las actividades para el respeto del medio ambiente, entre las cuales debemos destacar el establecimiento de ayudas financieras por medio de la aprobación de subvenciones, aprobación y concesión de créditos blandos, incentivos financieros que permitan ratificar el cumplimiento de los estándares medioambientales, etc. En segundo lugar, como vía económica de intervención, con un sentido más punitivo que incentivador, podemos citar las cargas y gravámenes que se han establecido tradicionalmente en supuestos concretos de realización de vertidos y emisiones, sobre productos contaminantes, como efectos disuasorios de producción y consumo, etc. (Yabar Sterling, 1998)¹⁰. En tercer lugar los tributos ambientales se configuran como medidas de intervención correctora, en su sentido tanto positivo como negativo de la conducta realizada por el contribuyente, y que con detalle veremos a continuación su establecimiento y características.

Los tributos medioambientales desde el origen de su diseño pueden catalogarse en diversas modalidades en relación con las funciones y principios constitutivos para los que fueron ideados (Jiménez-Beltrán, 2020):

- a) Las tasas de cobertura de costes diseñadas para cubrir los costes de los servicios ambientales y de las medidas de control de la contaminación.
- b) Los impuestos incentivo-diseñados con un objetivo bien definido de cambiar el comportamiento de los productores o consumidores.
- c) Los impuestos ambientales de finalidad fiscal diseñados principalmente para incrementar y obtener recaudación de recursos económicos.

Las tres modalidades han ido interrelacionando conjuntamente a lo largo de los últimos decenios, de tal manera que no son compartimentos estancos en su aplicación y que, por lo tanto, pueden establecerse con una finalidad conjunta por parte de las Administraciones públicas con capacidad creadora de tributos.

Un esquema tradicional es el que abarca las principales categorías de bases imponibles con interés ambiental y que se expone de la siguiente manera¹¹:

¹⁰ La profesora Yabar explica en este artículo con especial inteligencia y claridad las diferentes medidas de corrección de las externalidades en las medidas de valor y fallos del mercado de los bienes y recursos ambientales aplicados por el mercado y el Estado.

¹¹ Impuestos ambientales. INE. En el marco estadístico armonizado desarrollado en 1997 conjuntamente por Eurostat, la Comisión Europea, la OCDE y la Agencia Internacional de la Energía (IEA), se definen los impuestos ambientales como aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente. Se incluyen todos los impuestos sobre la energía y el transporte, y se excluyen los impuestos del tipo valor añadido.

Emisiones al aire	Emisiones de NOx medidas o estimadas. Contenido de SO ₂ de los combustibles fósiles. Otras emisiones al aire.
-------------------	--

Sustancias que reducen la capa de ozono

Efluentes al agua	Efluentes medidos o estimados de materias oxidables (BOD, COD). Otros efluentes al agua. Recogida y tratamiento de efluentes, impuestos anuales fijos.
Fuentes difusas de polución al agua	Pesticidas (basados en contenido químico, precio o volumen). Fertilizantes artificiales (basados en contenido de fósforo o nitrógeno o en precio). Estiércol.
Gestión de residuos	Gestión de residuos en general (impuestos sobre la recogida o el tratamiento). Gestión de residuos, productos individuales (embalajes, envases)

Ruido (despegue y aterrizaje de aviones)

Productos energéticos	Productos energéticos usados para transporte. Gasolina sin plomo. Gasolina con plomo. Diésel. Otros productos energéticos para transporte (GLP o gas natural). Productos energéticos usados para otros fines. Fueloil ligero. Fueloil pesado. Gas natural. Carbón. Coque. Biofuels. Otros fuels. Consumo de electricidad. Producción de electricidad. Consumo de gas ciudad. Producción de gas ciudad.
Transporte	Impuestos sobre las importaciones o ventas de vehículos de motor. Matriculación o uso de vehículos de motor, impuestos periódicos.
Recursos	Captación de agua. Extracción de materias primas (excepto petróleo y gas). Otros recursos (bosques).

3.2. Fundamento impositivo de los tributos medioambientales

Una vez detalladas las vías de intervención fiscal debemos establecer cuál es el criterio que permite cuantificar la cuota tributaria de los tributos medioambientales. La finalidad de los impuestos es múltiple¹², la principal es la de obtener recursos económicos para aplicarlos a la

¹² Diversas organizaciones internacionales en sus diferentes documentos relativos al medio ambiente tales como Eurostat, la Comisión Europea, la OCDE y la IEA, se definen los impuestos ambientales (INE) como

financiación de las necesidades derivadas de los gastos públicos, la posibilidad de redistribuir la riqueza y las rentas entre los ciudadanos y, finalmente, eliminar o minorar los efectos que pueden producir las actividades socialmente perjudiciales. Con estos fines característicos de los tributos siempre deben desarrollarse por medio de dos elementos que van acompañados de manera intrínseca como son, la de desarrollar una eficacia recaudatoria con relación a las necesidades descritas previamente, y, en segundo lugar, que la función recaudatoria se realice dentro de los límites de la capacidad económica del sujeto pasivo que deba abonarlos.

Los elementos cualitativos de los impuestos se establecen, en primer lugar, sobre realidades económicas que pongan de manifiesto una capacidad económica; en segundo lugar, que exista un sujeto pasivo capaz de afrontar el impuesto como materia imponible; en tercer lugar, que el impuesto sea soportado por quien en última instancia tenga la capacidad económica y considerarse como destinatario del impuesto. Finalmente, todo tributo debe justificar la existencia de la capacidad económica del sujeto que lo soporta (Pérez de Ayala, 2004)¹³.

Los elementos cuantitativos de cada tributo medioambiental deben justificar su aplicación al estar orbitando en un ámbito de aplicación que queda fuera de las tradicionales categorías de los impuestos desde la clásica doctrina tributarista. En el ámbito de los impuestos deberemos identificar cuál es el elemento definidor de los mismos, ya que su técnica de normativización no podemos identificarla con las tradicionales fuentes y clases de tributo del ordenamiento jurídico.

El principal problema con el que se encuentran los impuestos medioambientales es aquel que hace referencia a la cuantificación de la base imponible de los tributos de cuota fija y sobre que parámetros pueden establecerse los mismos. Parece inadecuado que estos se establezcan sobre indicios económicos de facturación, por tanto, de la generación de una riqueza, cuando la finalidad última del tributo es limitar, castigar, las actividades contaminantes sobre el entorno natural. Aquí podemos observar una primera disrupción sobre la técnica legislativa que en muchas ocasiones se pueden poner en marcha con el establecimiento de tributos que únicamente tenga como fondo de la materia objeto de tributación el aspecto económico o de facturación del sujeto pasivo¹⁴.

aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente.

¹³ Según Pérez de Ayala:

Hay en todo impuesto una peculiar fórmula técnica, es decir un método concreto de configurar el impuesto, puede ser un impuesto que grave toda la renta, o solo parte de la renta, del contribuyente. [...] El elemento técnico del impuesto (es decir, su cuarto ingrediente) o aspecto, que viene a añadirse a los elementos como el político, el económico o el institucional).

¹⁴ Según la Sentencia del TC 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269):

es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales

Debemos partir de una cuantificación de la obligación fiscal en la que se vincule o in-dexa al resultado de la generación de perjuicios contaminantes por parte del sujeto pasivo. En este punto debemos establecer que la mejor vinculación de la base de cuantificación del impuesto debe ligarse a las emisiones efectivas que han producido los sujetos pasivos del tributo. En palabras de Yabar Sterling y Herrera Molina (2002):

los impuestos ecológicos más adecuados son aquellos que recaen sobre emisiones contaminantes. De este modo se cumple plenamente los principios del causante y de actuación de la fuente, y se ofrecen mayores posibilidades al sujeto pasivo para modificar su conducta. No obstante, la determinación directa de tales bases imponibles puede alcanzar tal complejidad que llegue a ser impracticable. En tales casos existen dos posibilidades, establecer bases imponibles basadas en los materiales productivos, o bien recurrir a la estimación objetiva.

Esta idea responde de manera más adecuada a la ideación del tributo en su justa estructura en cuanto que responde al principio general del que contamina paga, principio transversal que hemos analizado al principio de este trabajo. La finalidad del tributo se debe basar sobre las emisiones contaminantes y los tipos de gravamen deben aplicarse sobre el daño ambiental que se produzca, de tal manera que los tipos establecidos sean de carácter progresivo a medida que el mayor daño contaminante tenga su reflejo en el incremento de un mayor tipo impositivo sobre el hecho imponible reformador de una actuación insolidaria del sujeto pasivo, contra el resto de la sociedad, de carácter dañino para el medio ambiente.

Identificado cuál es el objeto principal y la técnica del establecimiento de los impuestos medioambientales desde un punto de vista general no debemos olvidar la finalidad extrafiscal de los tributos que operan de manera directa en el ámbito de las correcciones de actuaciones tributarias de los sujetos pasivos. Los beneficios fiscales de carácter tributario por cuestiones extrafiscales pueden establecerse a través de diversas modalidades como son las exenciones de los hechos imponibles¹⁵, aplicación de desgravaciones en la base del tributo, aplicación de tipos reducidos de los impuestos, beneficios fiscales en el impuesto sobre sociedades, y en el ámbito municipal las bonificaciones y deducciones¹⁶ en impuestos de tanta trascendencia como el impuesto sobre bienes inmuebles o el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que aquel principio constitucional quede a salvo.

¹⁵ La Sentencia del TC 6/1983, de 4 de febrero (NFJ00018), indica en su FJ 1 que: «El objeto de la exención –no pagar o pagar una cantidad inferior a la prevista con carácter general–...».

¹⁶ La Sentencia del TC 116/1994, de 18 de abril (NFJ003350), FJ 4, establece también una delimitación del concepto de lo que debe entenderse por exención fiscal al indicar que «las normas que establecen exenciones o reducciones tributarias crean ciertamente situaciones jurídicas individualizadas en favor de

Es generalmente aceptado, y así lo indica Casado Ollero (1991, p. 455), que no es nada novedoso reconocer que el instrumento fiscal ha venido utilizándose siempre para atender objetivos de la más diversa índole, aunque el intervencionismo fiscal se va haciendo más ostensible y perdurable con el declive de las concepciones político-económicas inspiradoras de la hacienda neutral, y paralelamente con la incesante multiplicación y complejidad de los fines constitucionalmente atribuidos al Estado y, como consecuencia de ello, con la progresiva funcionalidad de la actividad financiera de los entes públicos.

Los tributos en su configuración actual no solo vienen determinados por la finalidad única de obtener los ingresos necesarios con los que hacer frente al gasto público, no responden por tanto al objetivo de la obtención de sumas de dinero por medio de la recaudación destinadas para el gasto, esto es, para vincular a efectos presupuestarios la conexión entre el ingreso-gasto. Principios en los que se inspira todo el sistema financiero, sino que también se debe reconocer en los tributos la finalidad y la consecución de otros fines no meramente recaudatorios que se encuentran amparados y recogidos por la Constitución española, tal como indica Alonso González (1995)¹⁷. Por tanto, debemos deducir que desde el momento que se reconocen otras funciones no meramente recaudatorias en los tributos, se produce una modificación del principio general establecido sobre el binomio ingreso-gasto.

Así, los tributos denominados del ordenamiento facilitan, por un lado, la corrección y realización de actividades perjudiciales a la sociedad en su conjunto mediante la no realización o mitigación de determinadas actividades dañinas que son corregidas mediante el sufragio de los costes de su realización a la sociedad¹⁸. Y, en segundo lugar, dichos tributos del ordenamiento que por su establecimiento favorezcan o incentiven el desarrollo de actividades que permiten promocionar e impulsar el desarrollo específico de actividades con consecuencias claramente beneficiosas y directas sobre el conjunto de la población¹⁹.

los beneficiados [...] Tal poder consiste en no satisfacer un determinado tributo o en satisfacerlo en una cuantía menor que la prevista con carácter general...».

¹⁷ En su página 45 se indica expresamente:

Desde el momento en que el tributo se convierte en un instrumento más a disposición del Estado o ente público de que se trate, con poder tributario suficiente para cumplir con sus fines y objetivos, el tributo se sitúa junto a otras posibles técnicas a las que ha podido acudir para encomendarles la función que finalmente él ha desempeñado.

¹⁸ En este sentido es de destacar, entre otras, la Sentencia del TC 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509), que en su FJ 8 indica:

Dentro de los límites constitucionales, el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración. Por lo que respecta a las pensiones o prestaciones por incapacidad, puede optar, dentro del respeto a los principios y derechos que la Constitución consagra, entre considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición, excluirlas del ámbito del hecho imponible del impuesto (como ocurrió bajo la vigencia de la derogada Ley 44/1978), o, en fin, como sucede ahora, declararlas exentas.

¹⁹ En los mismos términos anteriormente comentados hace referencia la Sentencia del TC 57/2005, de 14 de marzo (NFJ019351), FJ 4:

Los tributos medioambientales buscan establecerse con una doble finalidad de incentivo o mejor dicho de impulso de las actuaciones positivas frente al medio ambiente en sus más diferentes aspectos, y por otro lado se configuran como un elemento de gravamen sobre el volumen del impacto que tiene y se producen determinadas acciones que afectan al medio natural.

3.3. Estructura impositiva verde en España

Los impuestos medioambientales han sido tradicionalmente en el tiempo una estructura tributaria en nuestro país impulsados y desarrollados por las comunidades autónomas, aunque también en menor medida con carácter local por los ayuntamientos. Los tributos medioambientales se pueden caracterizar por dos elementos a resaltar, el primero de ellos es que no pueden catalogarse en muchos casos como impuestos que gravan efectivamente un trasfondo medioambiental, y, el segundo, se ha producido un desarrollo normativo en el ámbito de la descentralización autonómica poco ordenado y heterogéneo por las regulaciones propias atribuidas y desarrolladas por las comunidades autónomas. Los impuestos autonómicos, cedidos o de creación propia, han sido con carácter general el impuesto sobre hidrocarburos, impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos, impuesto especial sobre la electricidad, impuesto especial sobre determinados medios de transporte...

El segundo gran ámbito de desarrollo de los impuestos medioambientales es el que ha impulsado en la última década la Administración central, especialmente a través de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, tras las modificaciones introducidas por la Ley 16/2013, normas que se establecieron, entre otras, a las propiamente recaudatorias, con una finalidad de armonizar el sistema fiscal con un uso más eficiente con el medio ambiente, en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea. Como consecuencia de lo anterior se regularon a nivel estatal tres nuevos impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica²⁰, el impuesto sobre la producción de combustible

No debemos olvidar que, conforme a nuestra doctrina, «la exención o la bonificación –privilegio de su titular– como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, solo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31...»

²⁰ En la actualidad la disposición adicional segunda del Real Decreto-Ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables (en la redacción dada por el RDL 11/2022, de 25 de junio), proroga la suspensión del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica

nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Posteriormente en el 2015 el impuesto sobre la extracción de hidrocarburos, y con efectividad del año 2016 se instauró el impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

Podemos indicar al hacer una descripción general que las formas impositivas se agrupan en tres categorías: a) impuestos sobre la energía, b) impuestos sobre el transporte y c) impuestos sobre la contaminación y la extracción o uso de recursos naturales. Este conjunto de tributos se encuadra dentro de la imposición indirecta y gravan, en su mayor parte, el consumo, aunque una pequeña proporción de estos representan impuestos sobre el capital. La efectividad recaudatoria de España se encuentra entre el grupo de economías de la UE-28 en las que los impuestos medioambientales presentan un menor peso relativo en términos del producto interior bruto (PIB) (López-Rodríguez y García Ciria, 2018)²¹. A continuación se puede observar cuál es con carácter general la estructura de la fiscalidad medioambiental en nuestro país (Portillo Navarro, 2019):

- Impuesto sobre hidrocarburos e impuesto sobre el carbón.
- Impuestos sobre la electricidad:
 - Impuesto sobre la electricidad.
 - Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.
 - Canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica.
- Impuestos sobre residuos nucleares:
 - Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

hasta el 31 de diciembre de 2022. En consecuencia, para el año 2022, no se tendrán en consideración, para determinar la base imponible y el importe de los pagos fraccionados del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica, las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el ejercicio.

²¹ Este diferencial se sitúa en 0,9 puntos del PIB en 2016, cuantía solo mitigada por las medidas introducidas en 2012 y 2013, que contribuyeron a reducir este diferencial desde el máximo de 1 punto del PIB en el promedio del periodo 2009-2012. Estas diferencias se deben, en un 60 %, a la menor recaudación por impuestos sobre la energía, y en particular a los menores ingresos obtenidos por los impuestos sobre hidrocarburos. En concreto, los ingresos por impuestos sobre los hidrocarburos se sitúan en 2016 en 0,45 puntos del PIB por debajo de la media de la UE-28, y en línea con el diferencial promedio observado durante la última década. De manera adicional, un 35 % del diferencial emerge por el reducido peso de la imposición sobre el transporte en España (0,2 % del PIB, frente al 0,5 % en la UE-28).

- Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.
- Impuestos y tasas sobre transporte:
 - Imposición sobre determinados medios de transporte y sobre vehículos de tracción mecánica.
 - Tasas por el uso de infraestructuras públicas de transporte.
 - Tasas por la entrada de vehículos al centro de las ciudades.
- Tributos estatales sobre el agua.
- Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.
- Impuestos pretendidamente medioambientales:
 - Canon eólico.
 - Impuesto sobre el agua embalsada.
- Impuestos con finalidad ambiental aparente o secundaria:
 - Impuestos sobre grandes superficies.
 - Impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono.
- Impuestos medioambientales con gran dispersión normativa:
 - Impuesto sobre vertidos de agua.
 - Impuesto sobre depósito e incineración de residuos.
 - Impuesto sobre las emisiones atmosféricas.
 - Impuesto sobre las bolsas de plástico desechables.

En el contexto descrito sobre la tributación medioambiental en nuestro país debemos sacar algunas conclusiones preliminares, que ya adelanto la Comisión Lagares (Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, 2014), al afirmar que nuestro sistema tributario en materia «verde» necesita de una importante transformación, ya que se ha construido sobre medidas fragmentarias y limitadas. Para afrontar dichas reformas en materia de fiscalidad sobre la energía, se deben fijar las bases imponibles a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos, estableciendo además una tributación lo más uniforme posible entre productos a igualdad de emisiones de CO₂ y capacidad energética y garantizando la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las fuentes de energía

que deseen utilizar. Se proponía el cambio en el tipo impositivo aplicable al carbón. Otra de las propuestas lanzadas en el año 2014 era la relativa a la normativa emanada de las comunidades autónomas, en las que propondría nuevos impuestos sobre el agua, sobre las emisiones atmosféricas y sobre los residuos.

En este contexto regulatorio de la tributación medioambiental debemos analizar los profundos cambios que se producen a nivel internacional, para proponer una adecuación y actualización que es necesaria fiscalmente para responder a los nuevos retos climáticos, los cuales hoy en día son prácticamente aceptados por la comunidad internacional, que hagan eficiente la fiscalidad verde en nuestro país.

4. Nuevo entorno de la fiscalidad medioambiental

4.1. Retos internacionales más recientes en políticas ambientales

En las próximas líneas vamos a profundizar en lo que entendemos que ha sido el mayor giro de la política medioambiental de los últimos años y cómo, posteriormente lo trataremos con más detalle, ha influido en las propuestas de una nueva fiscalidad medioambiental que están generando un cambio radical en la manera de afrontar el deterioro climático del planeta y consecuentemente en las medidas de intervención económicas y tributarias.

El primero de los tratados internacionales al que haremos referencia es el Acuerdo de París de la ONU (United Nations, 2015), en el que se establece como objetivo principal, ante la situación de una escalada del deterioro medioambiental del planeta, la reducción de la temperatura de la tierra mediante la reducción de las emisiones mundiales de gases de efecto invernadero²². Entre las herramientas impulsadas por el tratado se recomienda a los países desarrollados incrementar el esfuerzo en la obtención de fuentes, instrumentos y cauces de los fondos públicos, a través de diversas medidas se podría incrementar el apoyo a las estrategias por los países firmantes del acuerdo. Unido a lo anterior la movilización de financiación para el clima es recomendable que se produzca de manera progresiva conjuntamente a los esfuerzos anteriores.

²² Los objetivos específicos podemos identificarlos, de manera muy sucinta, entre otros muchos como el de lucha contra la pobreza, etc., en los siguientes tres apartados: a) Mantener el aumento de la temperatura media mundial muy por debajo de 2 °C con respecto a los niveles preindustriales, y proseguir los esfuerzos para limitar ese aumento de la temperatura a 1,5 °C con respecto a los niveles preindustriales, reconociendo que ello reduciría considerablemente los riesgos y los efectos del cambio climático; b) Aumentar la capacidad de adaptación a los efectos adversos del cambio climático y promover la resiliencia al clima y un desarrollo con bajas emisiones de gases de efecto invernadero, de un modo que no comprometa la producción de alimentos, y c) Situar los flujos financieros en un nivel compatible con una trayectoria que conduzca a un desarrollo resiliente al clima y con bajas emisiones de gases de efecto invernadero.

Las posteriores cumbres de la ONU en materia climática, como por ejemplo la Cumbre Climática de Marrakech en el año 2016, la Cumbre Climática de Katowice en 2018, así como la Cumbre Climática de Madrid de 2019 supusieron importantes avances en materia de desarrollo de las políticas plasmadas en la Cumbre Climática de París anteriormente referida y un incremento de los países que han ido adhiriéndose a los objetivos internacionales medioambientales.

En cuanto a las conferencias del clima de la ONU debemos citar finalmente la Cumbre Climática de Glasgow que supuso un impulso a las políticas de reducción de la temperatura del planeta, pero sobre todo se hizo hincapié en el impulso de políticas económicas y privadas que permitiesen financiar la lucha contra los riesgos climáticos mediante el establecimiento de un objetivo de financiación al clima de 100.000 millones de dólares por parte de instituciones financieras y sector privado. Las necesidades de obtención de dichos recursos deberán establecerse a nivel país a país.

La segunda corriente internacional de cambio de los conceptos tradicionales con los que afrontar el cambio climático es el que desarrolla la propia ONU²³, y que se establecen mediante la Agenda 2030, objetivos de desarrollo sostenible²⁴. Agenda que propugna un total de 17 objetivos de desarrollo sostenible muy diversos²⁵ y entre los que se debe resaltar el número 13, denominado Acción por el clima. Las seis medidas de impulso de la acción de cambio climático se centran en los siguientes apartados:

1. Transición verde: las inversiones deben acelerar la descarbonización de todos los aspectos de nuestra economía.
2. Empleos verdes y crecimiento sostenible e inclusivo.

²³ United Nations: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/291/93/PDF/N1529193.pdf?OpenElement>

²⁴ United Nations: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/>

²⁵ Los jefes de Estado y de Gobierno y Altos Representantes, reunidos en la Sede de las Naciones Unidas en Nueva York del 25 al 27 de septiembre de 2015, acordaron los nuevos objetivos de desarrollo sostenible de alcance mundial. Objetivo 1. Poner fin a la pobreza en todas sus formas y en todo el mundo. Objetivo 2. Poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible. Objetivo 3. Garantizar una vida sana y promover el bienestar de todos a todas las edades. Objetivo 4. Garantizar una educación inclusiva y equitativa de calidad y promover oportunidades de aprendizaje permanente para todos. Objetivo 5. Lograr la igualdad de género y empoderar a todas las mujeres y las niñas. Objetivo 6. Garantizar la disponibilidad y la gestión sostenible del agua y el saneamiento para todos. Objetivo 7. Garantizar el acceso a una energía asequible, fiable, sostenible y moderna para todos. Objetivo 8. Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos. Objetivo 9. Construir infraestructuras resilientes, promover la industrialización inclusiva y sostenible y fomentar la innovación. Objetivo 10. Reducir la desigualdad en los países y entre ellos. Objetivo 11. Lograr que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles. Objetivo 12. Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles. Objetivo 13. Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos [...].

3. Economía verde: hacer que las sociedades y los pueblos sean más resilientes mediante una transición justa para todos y que no deje a nadie atrás.
4. Invertir en soluciones sostenibles: los subsidios a los combustibles fósiles deben desaparecer y los contaminadores deben pagar por su contaminación.
5. Afrontar todos los riesgos climáticos.
6. Cooperación: ningún país puede triunfar por sí solo.

Debemos resaltar, y no porque no sean todos los objetivos importantes, dos recomendaciones que generan un nuevo orden de políticas de lucha a favor del medio ambiente. La primera de ellas es el hecho de hacer hincapié en el impulso de la descarbonización y una nueva económica que logre dicho objetivo. La segunda cuestión relativa a la eliminación de los subsidios de combustibles fósiles y los estados que apliquen su utilización deben responder ante el clásico principio medioambiental de «quien contamina paga».

En un nivel internacional otro organismo que ha impulsado y promulgado una mayor normativa, desde hace decenios, en favor de la lucha contra el cambio climático es la Unión Europea²⁶, que por medio tanto del Parlamento europeo como del Consejo han impulsado una intensa actividad de lucha en favor del medio ambiente. El primer programa de acción medioambiental fue publicado en el año 1973 (Unión Europea, 1973)²⁷ y desde entonces la actividad de protección de los recursos naturales y ecológicos tanto del territorio comunitario como del contexto general del planeta han sido muy importantes. Los objetivos centrales de dicha norma se centraban en reducir la contaminación, mejorar los medios naturales y urbanos y alertar sobre los problemas ecológicos. Su octava actualización ha dado un giro importante que debemos reseñar, ya que se centra en acelerar la transición hacia la neutralidad climática, las energías limpias y eficientes y el impulso de una economía circular y de bienestar.

²⁶ Los artículos 11 y 191 a 193 del TFUE establecen que la Unión es competente para actuar en todos los ámbitos de la política de medio ambiente, como la contaminación del aire y el agua, la gestión de residuos y el cambio climático. Su ámbito de actuación se ve limitado por el principio de subsidiariedad y por el requisito de unanimidad en el Consejo en los ámbitos de asuntos fiscales, ordenación territorial, utilización del suelo, gestión cuantitativa de los recursos hídricos, elección de fuentes de energía y estructura del abastecimiento energético.

²⁷ El objetivo de una política comunitaria en materia de medio ambiente consistía en:

mejorar el ambiente, la calidad de la vida, el entorno y las condiciones de vida de los pueblos de la Comunidad. Debe contribuir a colocar la expansión al servicio del hombre, procurando darle un entorno en el que se den las mejores condiciones de vida y conciliando esa expansión con la cada vez más imperativa necesidad de conservar el entorno natural.

En el programa de acción se reconoce que la protección del entorno natural y la mejora de las condiciones de vida exigen acciones de distintos tipos, que entrañan medidas para reducir la contaminación y otros perjuicios, así como para asegurarse de que la mejora de las condiciones de vida y los factores ecológicos se integren en el proceso de concepción y aplicación de políticas comunes.

En el ámbito comunitario debemos resaltar el impulso del Pacto Verde europeo (Unión Europea, 2019). Acuerdo de la Comisión Europea a través del cual se pretende adaptar las políticas de la Unión Europea en materia de clima, energía, transporte y fiscalidad con el objetivo de reducir las emisiones netas de gases invernadero impulsando una verdadera transición ecológica.

En esta línea de profundización de las políticas fiscales medioambientales debemos hacer referencia al «Objetivo 55» como herramienta de puesta en práctica del Pacto Verde europeo en un ámbito legislativo. El objetivo fundamental de las propuestas de la Unión Europea es la de garantizar una transición equitativa y socialmente justa, mantenimiento de la innovación y la competitividad de la industria comunitaria conservando la competitividad de los sectores industriales, así como ser los abanderados en la lucha mundial contra el cambio climático. Las medidas impulsadas parecen que podrán obtener una neutralidad climática para el año 2050 mediante un acuerdo unánime aceptado por los estados con la finalidad de establecer medidas legales, financieras, etc., que sin duda son una clara apuesta de Europa que desempeña un papel de liderazgo en la neutralidad climática.

Los dirigentes de la Unión Europea alcanzaron el acuerdo en el Consejo Europeo de diciembre de 2020 para responder a las preocupaciones expresadas en relación con el paquete de recuperación y han acordado un objetivo de reducción de las emisiones del 55 %. El Objetivo 55 (*Fit for 55*) es un conjunto de medidas que elevan el objetivo de reducción de emisiones de CO₂ para 2030 hasta el 55 % respecto a las de 1990 (el objetivo inicial de reducción para 2030 era del 40 %). Los Estados miembros adoptaron una posición común sobre el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea (RCDE UE), el reparto del esfuerzo entre los Estados miembros en los sectores excluidos del RCDE, las emisiones y absorciones de gases de efecto invernadero resultantes del uso de la tierra, el cambio de uso de la tierra y la silvicultura, la constitución de un Fondo Social para el Clima y las nuevas normas de emisión de CO₂ aplicables a turismos y furgonetas.

No podemos dejar de hacer una mención especial a las medidas de carácter internacional que las dos economías más potentes del planeta han instaurado y esperan desarrollar en los próximos decenios. Debemos hacer referencia a las políticas climáticas tanto de los Estados Unidos de América (EE. UU.) como de las políticas de China, como grandes economías y su consecuente contaminación ambiental que suponen el conjunto de ambas cerca del 40 % de las emisiones de gases de efecto invernadero²⁸.

Los EE. UU. han desarrollado en los últimos años diversas políticas que tienen como objetivo específico reducir sus emisiones netas de gases de efecto invernadero en un 50/52 % por debajo de los niveles de 2005 para el año 2030 (United States Department of State, 2021). Se espera poder cumplir el objetivo de reducir las emisiones netas en toda la economía del país en un 17 % por debajo de los niveles de 2005 y el horizonte es el de lograr en 2025 una reducción de emisiones del 26/28 % por debajo de los niveles de 2005. El objetivo

²⁸ <https://ethic.es/2021/12/estados-unidos-china-y-la-batalla-por-el-clima/>

de las políticas ambientales para el 2030 se centra en la reducción de emisiones sectoriales en el ámbito de la electricidad, el transporte, la construcción, la industria.

Estos objetivos, plenamente vigentes, han sido recientemente actualizados en noviembre del 2021 por los EE. UU. mediante el documento *The Long-Term Strategy of The United States* (United States Department of State and the United States Executive Office of the President, 2021), en el que los EE. UU. establecen que pueden alcanzar su objetivo final de emisiones netas cero a más tardar en 2050. La Estrategia a Largo Plazo requiere acciones de intervención en todos los sectores de la economía a través de los que se pueda obtener una reducción de las emisiones netas en todos los sectores sociales mediante múltiples vías, determinando para ello el objetivo de cinco transformaciones clave: I. Descarbonizar la electricidad; II. Reducir el despilfarro energético; III. Transformación y cambio al uso de energías limpias; IV. Reducir las emisiones de metano; V. Reducir las emisiones de energía en las próximas tres décadas hasta el 2050, de tal manera que se llegue a un objetivo de emisiones cero²⁹.

Por lo que respecta a China las últimas políticas medioambientales han supuesto un avance y un compromiso en materia de reducir las emisiones y alcanzar la neutralidad del carbono. Los principales objetivos establecidos por las autoridades chinas son las de alcanzar el pico de emisiones de CO₂ antes de 2030³⁰ y la neutralidad de carbono antes de 2060³¹. De acuerdo con los objetivos establecidos para el periodo del XIV Plan Quinquenal y a Largo Plazo para el Año 2035, China promoverá el uso limpio, seguro, de bajo carbono y con alta eficacia de las energías, acelerará el desarrollo de las industrias ver-

²⁹ Estas políticas han sufrido, sin embargo, un importante retroceso, ya que la Corte Suprema en el mes de junio de 2022 adoptó decisiones en el caso *West Virginia v EPA*, a través de las cuales se restringe el poder de la Agencia de Protección Ambiental (EPA) con la finalidad de limitar las emisiones de carbono de las centrales eléctricas. Todo ello como consecuencia de la doctrina emanada del Corte Suprema de que las agencias federales no pueden abordar cuestiones de política principal sin la expresa e inequívoca autorización del Congreso de los Estados Unidos. https://www.supremecourt.gov/opinions/21pdf/20-1530_n758.pdf

³⁰ Intervención de S.E. Xi Jinping presidente de la República Popular China en el Evento Paralelo Salvaguardar el Planeta de la Cumbre del G20 de Riad 2020.

³¹ «El Acuerdo de París representa el rumbo general de la remodelación global hacia un desarrollo verde y bajo en carbono, y ha establecido las acciones mínimas a tomar para proteger nuestro planeta. Por lo tanto, todos los países debemos tomar acciones decisivas para cumplirlo. China aumentará sus contribuciones determinadas a nivel nacional y adoptará políticas y medidas más efectivas, con miras a llegar a la cima de emisiones de CO₂ antes de 2030 y materializar la neutralidad de carbono antes de 2060. Los diversos países hemos de abrazarnos a una nueva visión de desarrollo innovador, coordinado, verde, abierto y compartido, captar la oportunidad histórica de la nueva ronda de revolución científico-tecnológica y transformación industrial, y promover la "recuperación verde" de la economía mundial en la era post COVID-19, aglutinando de esta manera una poderosa fuerza unificada a favor del desarrollo sostenible».

Intervención de S.E. Xi Jinping, presidente de la República Popular China, en el Debate General del Septuagésimo Quinto Periodo de Sesiones de la Asamblea General de las Naciones Unidas (22-09-2020).

des, de nuevas energías y protección medioambiental, para impulsar la reconversión integral del desarrollo socioeconómico hacia un modelo verde.

Asimismo el Libro Blanco sobre la política energética del año 2021, denominado *Energía en la nueva era de China*, desarrolla una serie de objetivos como son el desarrollo de energía de alta calidad en la nueva era, logros históricos en el desarrollo energético, un esfuerzo integral para reformar el consumo de energía, la construcción de un suministro de energía limpia y diversificada, el aprovechamiento del papel de la innovación como motor principal del desarrollo, una reforma más profunda del sistema energético en todos los ámbitos y el fortalecimiento de la cooperación energética internacional en todos los ámbitos.

La realidad de las tendencias de lucha contra el cambio climático ha evolucionado de manera muy profunda centrándose en los siguientes apartados, que como veremos posteriormente tienen una incidencia en la fiscalidad del medio ambiente. El primer gran reto es la reducción de la temperatura de la tierra mediante la reducción de las emisiones mundiales de gases de efecto invernadero; en segundo lugar, la necesidad de impulsar políticas económicas públicas y privadas que permitan financiar la lucha contra los riesgos climáticos mediante el establecimiento de un objetivo de financiación al clima de 100.000 millones por parte de instituciones financieras y sector privado; finalmente, la intervención transversal en actuaciones que mitiguen el problema climático y la cooperación multilateral entre los países.

4.2. Medidas tributarias para la nueva fiscalidad del carbono y las emisiones

Frente a los grandes retos anteriormente expuestos, la intervención de los tributos y las medidas fiscales pueden ser una de las herramientas más efectivas de intervención en materia de políticas medioambientales. Los diferentes organismos internacionales han trabajado intensamente en nuevas propuestas que permitan hacer más efectivos los recursos económicos y tributarios para conseguir obtener los fines de la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero como las mayores amenazas al entorno ambiental del planeta.

Las propuestas de mayor incidencia se centran en todo lo que conlleva la lucha directa contra las emisiones de gases de efecto invernadero y concretamente el carbono, al ser el elemento que más actúa agresivamente contra el planeta y el entorno en cuanto al incremento de la temperatura media de este, y sus efectos devastadores sobre el clima, la salud y la población. En un reciente estudio de las Naciones Unidas, *Handbook on Carbon Taxation for Developing Countries* (2021) se establece una serie de recomendaciones que entendemos que son el horizonte futuro sobre el que deberán centrarse las políticas fiscales en medio ambiente y que a continuación vamos a describir sintéticamente:

- Los impuestos sobre el carbono establecen un precio a la emisión de gases de efecto invernadero, lo que motiva a las empresas a invertir en tecnologías más limpias o a modificar su modo de operar hacia prácticas más eficientes. Igualmente

se puede incentivar a los consumidores para que inviertan en eficiencia energética, alteren sus hábitos de vida y puedan optar por la utilización de energías más limpias. Como consecuencia de esto, los ingresos adicionales obtenidos podrían utilizarse para invertir en desarrollo sostenible.

- La imposición del carbono es un instrumento relativamente sencillo de administrar, y puede aprovechar la infraestructura fiscal existente en la mayoría de los países. Por ejemplo, una forma de introducir impuestos sobre el carbono es aplicar un impuesto sobre los combustibles fósiles (por ejemplo, gasolina, gasóleo, etc.).
- Es importante determinar en esta nueva política medioambiental qué es lo que debe ser objeto de gravamen. En primer lugar, se recomienda el establecimiento de un impuesto sobre el volumen o las unidades de peso de los combustibles que dan lugar a las emisiones cuando se queman. Dicha modalidad de gravamen es catalogada como «Enfoque del combustible», donde el tipo impositivo se basa en cantidades estandarizadas de contenido de carbono en los combustibles fósiles. En este tipo de gravamen el objetivo es gravar las emisiones directas, la base imponible son las emisiones, normalmente de CO₂, pero puede ampliarse a otras emisiones de gases de efecto invernadero (GEI). En segundo lugar, se recomienda el establecimiento de un impuesto sobre las emisiones que grave directamente en la fuente; esto se conoce como el «Enfoque de las emisiones directas». El tipo impositivo será fijado por cada legislación local. El tipo impositivo de las emisiones de carbono se traduce en el contenido de carbono de los combustibles, por lo que el tipo impositivo variará según el tipo de combustible y el volumen en función de la cantidad preestablecida de emisiones de CO₂ liberadas a la atmósfera cuando se quema una modalidad específica de combustible³².

En ambos tributos deberán analizarse con detalle los efectos que pueden implicar en su establecimiento por los gobiernos, y su impacto adverso sobre la competitividad de las empresas y los efectos distributivos de la aplicación del impuesto.

- El sujeto pasivo de los impuestos será diferente en función del objetivo del impuesto. En el supuesto del «Enfoque del combustible» el contribuyente dependerá de la cadena de distribución de los combustibles, que suele implicar a una serie de agentes que operan en distintos puntos. El pago real del impuesto –cuándo y por quién– debería estar regulado en la legislación del impuesto sobre el carbono.

³² El concepto de huella de carbono parte de la realización de un análisis de la cantidad de emisiones de GEI que son liberadas a la atmósfera como consecuencia del desarrollo de cualquier actividad; permite identificar todas las fuentes de emisiones de GEI y establecer a partir de este conocimiento, medidas de reducción efectivas. La huella de carbono puede medir a una organización de tal manera que analiza la totalidad de GEI emitidos por efecto directo o indirecto provenientes del desarrollo de la actividad de dicha organización. La huella de carbono de producto, por el contrario, analiza los GEI emitidos durante todo el ciclo de vida de un producto: desde la extracción de las materias primas, pasando por el procesado y fabricación y distribución, hasta la etapa de uso y final de la vida útil (depósito, reutilización o reciclado).

no. La elección del sujeto en su regulación depende de las posibilidades de que el contribuyente transfiera el coste del impuesto a la cadena de suministro de combustible o al consumidor. En el caso del «Enfoque de emisiones directas», el contribuyente será la instalación que genera la emisión. Se podrá establecer en este caso una cierta flexibilidad en cuanto a quién puede ser el contribuyente.

Con este esbozo sintético de la estructura de los impuestos sobre el carbono el objetivo principal es el de incentivar la reducción de las emisiones y la obtención de ingresos. La forma más eficiente de utilizar dichos ingresos sería la de proporcionar compensaciones a las industrias vulnerables afectadas, proporcionar compensaciones a los hogares, aumentar los propósitos de gasto medioambiental y financiar los cambios fiscales.

En línea con las recomendaciones de la fiscalidad del carbono y de la mitigación de los efectos de los gases de efecto invernadero anteriormente comentados en referencia a la ONU, debemos hacer alusión al impulso estructurado que ha dado la Unión Europea³³ mediante el Consejo, y su plan denominado «Objetivo 55», a través del cual se establecen medidas de impacto en ámbitos de actuación, como el medio ambiente, la energía, el transporte, así como los asuntos económicos y financieros³⁴.

Dentro de las más recientes orientaciones, que deberán materializarse normativamente, se detallan medidas a revisión del régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, la revisión del Reglamento sobre reducciones anuales vinculantes de las emisiones de gases de efecto invernadero por parte de los Estados miembros, la revisión del Reglamento sobre emisiones y absorciones de gases de efecto invernadero resultantes del uso de la tierra, el cambio de uso de la tierra y la silvicultura, la revisión del Reglamento por el que se establecen normas de emisiones de CO₂ para los turismos nuevos y los vehículos comerciales ligeros nuevos, así como el Reglamento por el que se establece un Fondo Social para el Clima (Unión Europea, 2022).

En todo caso, la propuesta de revisión de la Directiva del Consejo sobre la Imposición de los Productos Energéticos y de la Electricidad (Unión Europea, 2021) tiene por objeto adecuar la imposición de los productos energéticos y de la electricidad a las políticas de la Unión Europea en materia de energía, medio ambiente y clima; preservar y mejorar el mercado interior de la Unión Europea mediante la actualización de la lista de productos ener-

³³ El principal documento en el que se establecen las bases de la fiscalidad de la Unión Europea se encuentra en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

³⁴ Además de otros de especial interés, como son el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea, objetivos de reducción de emisiones de los Estados miembros, emisiones y absorciones resultantes del uso de la tierra, el cambio de uso de la tierra y la silvicultura. Las energías renovables, eficiencia energética, infraestructura para los combustibles alternativos, normas en materia de emisiones de CO₂ de turismos y furgonetas.

géticos y de la estructura de los tipos impositivos, y mediante la racionalización del uso de las exenciones y reducciones fiscales por los Estados miembros; mantener la capacidad de generar ingresos para los presupuestos de los Estados miembros.

Las características esenciales de las propuestas se centran en los siguientes apartados que describimos y que suponen una profunda propuesta de reforma fiscal medioambiental:

- Suprimir las desventajas para las tecnologías limpias e introducir unos niveles de imposición más elevados para los combustibles ineficientes y contaminantes, como complemento a la tarificación del carbono mediante el régimen de comercio de derechos de emisión.
- La imposición basada en el volumen, expresados en litros, es desfavorable para los biocarburantes, ya que, por lo general, el contenido energético de un litro de biocarburante es inferior al de un litro del combustible fósil contra el que compite, si bien a ambos se les aplica el mismo tipo impositivo.
- Se deben reformular las ayudas a los combustibles fósiles. Primero, mediante la subida de unos tipos superiores para los combustibles fósiles e inferiores para los productos renovables, castigando fiscalmente el uso de los combustibles fósiles. Segundo, suprimiendo las exenciones y ayudas a los combustibles fósiles.
- Extinción del régimen de exención que se aplica obligatoriamente a la navegación aérea y acuática y al sector pesquero.
- Adecuación de los tipos impositivos a las necesidades actuales de los Estados, los cuales son poco efectivos en la intervención fiscal de los tributos medioambientales.

Como podemos observar, las recomendaciones de actualización, modificación y propuestas normativas de los grandes organismos internacionales están dirigidas a un cambio sustancial de la fiscalidad medioambiental, mediante la intervención directa en la reducción de las emisiones de CO₂ y generación de otras diferentes modalidades de GEI (Halimi, 2022)³⁵. Todo ello con una finalidad esencial de adecuación de los gravámenes sobre el consumo de combustibles fósiles, incentivo fiscal al consumo de energías limpias y reinversión de los fondos recaudados por los Estados con la finalidad de impulsar políticas de medio ambiente locales con efectos globales en el planeta. Nos encontramos, por tanto, ante una nueva fiscalidad medioambiental centrada en las medidas multilaterales de objetivo común de reducción de la temperatura del planeta, y una intervención local con el objetivo de reducir la huella de carbono en cada territorio.

³⁵ Las propuestas pueden entrar en una fase de aletargamiento al centrarse las naciones a partir de la guerra de Ucrania en una política de rearme general, que incrementará el consumo de energía y materiales no renovables (el ejército estadounidense genera por sí solo tantos gases de efecto invernadero como Portugal o Suecia) como porque la cooperación internacional requerida para una reducción general de la producción de combustibles fósiles resulta más improbable en tiempos de guerra.

4.3. Propuestas de medidas fiscales sobre el carbono en el entorno normativo español

En nuestro ámbito territorial queremos hacer referencia a dos hitos relativamente recientes, que han marcado una actividad de reflexión y pensamiento sobre hacia dónde debe dirigirse la política fiscal en nuestro país, y más concretamente en el desarrollo de los tributos medioambientales.

La primera referencia que haremos, ya comentada con anterioridad, es al Comité de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español, elaborada en el año 2014, comúnmente denominado como el informe Lagares, al ser presidida la misma por el profesor Manuel Lagares. En dicha comisión se apuntaban los siguientes elementos que debían ser tenidos en cuenta en nuestro sistema fiscal para actualizar la tributación medioambiental:

- Modificación de la fiscalidad sobre la energía, que fije las bases imponibles a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos, estableciendo además una tributación lo más uniforme posible entre productos a igualdad de emisiones de CO₂ y capacidad energética y garantizando la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las fuentes de energía que deseen utilizar.
- Cambio en el tipo impositivo aplicable al carbón. En el impuesto sobre el carbón los tipos están ya expresados en euros por gigajulio y, para seguir la línea de la reforma del impuesto sobre hidrocarburos, habría que configurarlo, además, en euros por tonelada de CO₂.
- Supresión de las exenciones que hoy impiden una aplicación más extensa del impuesto sobre el carbón, aproximando su estructura a la propuesta para el impuesto sobre hidrocarburos.
- Establecimiento de un nuevo impuesto sobre residuos nucleares.
- Sustitución del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica y el de determinados medios de transporte por un nuevo impuesto sobre el uso de vehículos de tracción mecánica. La cuota de este nuevo impuesto dependería de la emisión de dióxido de carbono de cada vehículo.
- Unificación de los tributos estatales sobre el agua.
- Mantenimiento del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.

La primera valoración que podemos hacer es la de haber realizado unas propuestas que sin ser del todo ordenadas y articuladas centran su estudio de ordenación en materia de emisiones y de CO₂, reconociendo la atomización de normas y tributos medioambientales, así como de aquellos que pretenden ser en su denominación como tales, pero que no lo son

de manera efectiva en su tipo de gravamen y finalidad. Las recomendaciones y propuestas apuntan a una ordenación y estructura tributaria centrada especialmente en materia de las emisiones de gases de efecto invernadero.

La segunda referencia que haremos es al reciente Comité de Expertos que ha hecho público el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria del año 2022. En dicha comisión se apuntan los siguientes elementos que proponen en nuestro sistema fiscal español para actualizar nuestra tributación medioambiental, de las cuales haremos una referencia sintética a las propuestas más destacadas en nuestra opinión y que comienzan con dos análisis de nuestro sistema fiscal verde:

- Nuestro sistema fiscal actual se caracteriza por un reducido peso de los impuestos medioambientales con una compleja y poco ordenada regulación.
- La estructura fiscal medioambiental ha permanecido ajena a las recomendaciones internacionales de regulación del sector y especialmente en el ámbito de la Unión Europea.
- Es necesario una coordinación y complementariedad de los instrumentos fiscales con el contexto regulatorio medioambiental. La eficacia regulatoria solo será posible con la existencia de una coherencia vertical y horizontal en el nivel de actuación (estatal, autonómico o local) de los tributos medioambientales.
- Favorecer una electrificación sostenible, orientada a ordenar la tributación en el sector de la energía eléctrica y garantizar al máximo la eficiencia energética, incluyendo algunas reflexiones sobre la energía de origen nuclear.
- Obtener un modelo de movilidad más eficiente, a través de la aplicación de diversas figuras tributarias que afectan a los combustibles empleados en las distintas modalidades de transporte, mediante la revisión e implantación de nuevos impuestos sobre el transporte (compra y tenencia de vehículos, congestión, uso de infraestructuras, aviación).
- Impulso de la economía circular como modelo de producción y consumo alternativo centrado en la utilización racional de los recursos. Las propuestas de la comisión se realizan sobre todo en materia de generación de residuos, la extracción de áridos, la imposición sobre fertilizantes o las emisiones de grandes instalaciones industriales y ganaderas.
- Finalmente se adoptan medidas sobre los costes medioambientales asociados al uso del agua.

El análisis parece certero y es el gran reto por delante de nuestro sistema fiscal. La atomización exagerada de las figuras tributarias medioambientales debe converger hacia la ordenación eficaz de los tributos medioambientales donde el gran desafío se centra en la disminución del volumen de la huella de carbono de los diferentes actores económicos y de la población en la emisión de gases con efecto invernadero. El reto es el de reestructurar los

tributos tanto de las Administraciones autonómicas como los de carácter estatal y ordenar conforme a las recomendaciones de la Unión Europea y de los organismos internacionales, en el objetivo de reducción de emisiones y del calentamiento global, todo lo que conlleve apartarse de estos objetivos únicamente generara figuras tributarias de denominación medioambiental, pero sin un trasfondo real del objetivo de su implantación.

5. Conclusiones

La fiscalidad medioambiental es una realidad presente en nuestro ordenamiento y en los ordenamientos más desarrollados económicamente como una de las vías más efectivas para intervenir en políticas sociales, económicas y de todo ámbito que corrijan la acción humana de degradación de los entornos naturales del planeta. La ordenación de los tributos con la finalidad de intervenir en la protección de entorno natural por medio de efectos recaudatorios y sancionadores de actividades contaminantes permite responder y articular políticas que se basaban en el principio «quien contamina paga».

Las figuras tributarias denominadas como medioambientales, verdes, etc., han respondido de manera poco efectiva a la lucha contra el ataque al medio ambiente. Los motivos son varios, una generalización de tributos que pretenden poner un gravamen sobre efectos dañinos contra el entorno poco efectivos, tanto desde el punto de vista recaudatorio como desde el punto de vista sancionador y punitivo. La multiplicidad de Administraciones públicas que se han lanzado a la creación de impuestos denominados «medioambientales» que tenían una finalidad poco verde, y con bases imponibles que no responden a fines de protección de los entornos naturales..., igualmente la falta de coordinación de los diferentes niveles de la Administración ha hecho que se produzcan duplicidades, falta de coordinación y pérdida de efectividad en su establecimiento.

Nos encontramos desde hace un decenio ante una fiscalidad verde agotada en sus propuestas, medidas y en su capacidad recaudatoria, así como en su intervención correctora de carácter social. El impulso de los organismos internacionales de objetivos concretos y específicos de lucha contra el incremento de la temperatura del planeta como consecuencia de la emisión de CO₂ y de gases de efecto invernadero ha supuesto un nuevo entorno de trabajo en la fiscalidad medioambiental, al centrarse en objetivos concretos, específicos, determinados y con una adhesión de un gran número de países.

Se abre un nuevo periodo de la fiscalidad medioambiental caracterizada por el establecimiento de nuevos impuestos sobre el carbono que fijen un precio a la emisión de gases de efecto invernadero, lo que permitirá a las empresas invertir en tecnologías más limpias y modificar prácticas hacia fórmulas más eficientes. Paralelamente se promueve el incentivo de inversión en eficiencia energética de los consumidores que permitan alterar los hábitos de vida y puedan optar por la utilización de energías más limpias. Los ingresos adicionales obtenidos por la recaudación del carbono podrían utilizarse para invertir en desarrollo sostenible.

Las nuevas políticas fiscales del carbono son instrumentos de fácil administración, y pueden aprovechar la infraestructura fiscal existente en la mayoría de los países.

El objeto del gravamen de la fiscalidad del carbono debe centrarse en el establecimiento de un impuesto sobre el volumen o las unidades de peso de los combustibles que dan lugar a las emisiones cuando se queman. El tipo impositivo se establecería en cantidades estandarizadas de contenido de carbono en los combustibles fósiles. En este tipo de gravamen el objetivo es gravar las emisiones directas, la base imponible son las emisiones, normalmente de CO₂, y a otras emisiones de GEI. Por otro lado, se deben establecer impuestos sobre las emisiones que graven directamente en la fuente. El tipo impositivo será fijado por las emisiones de carbono de los combustibles, por lo que el tipo impositivo variará según el tipo de combustible y el volumen en función de la cantidad preestablecida de emisiones de CO₂ liberadas a la atmósfera cuando se quema una modalidad específica de combustible.

Las propuestas de emisiones tipo cero que se podrían obtener gracias a la fiscalidad del carbono y por los impuestos descritos de una manera general deberán ser en todo caso valoradas adecuadamente en cuanto que su impacto no podrá ser, o debería ser, lo más reducido posible en cuanto al daño directo que se puede repercutir sobre la competitividad de las empresas y los efectos distributivos de la aplicación del impuesto. Nos encontramos, pues, ante un gran reto de transición ambiental en la reducción de emisiones en el que la fiscalidad es una herramienta esencial para su logro definitivo.

Referencias bibliográficas

- Alonso González, L. M. (1995). *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Marcial Pons.
- Bokobo Moiche, S. (2000). *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*. Civitas.
- Casado Ollero, G. (1991). Los fines no fiscales de los tributos. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 213, 455-512.
- Coase, R. (1959). The Federal Communications Commission. *The Journal of Law and Economics*, 2, 1-40.
- Congreso de los Diputados. (2022). Sinopsis artículo 45. www.congreso.es
- González, M. J. (2009). Arthur Cecil Pigou. (1877-1959). *Cuadernos de Información Económica*, 211. Funcas.
- Halimi, S. (2022). *Elecciones en un mundo convulso*. Editorial Le Monde Diplomatique.
- Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. (2014). <https://www.hacienda.gob.es/>
- Jiménez-Beltrán, D. (2020). El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente. *Agencia Europea del Medio Ambiente*.
- López-Rodríguez, D. y García Ciria, C. (2018). Estructura Impositiva de España en el Con-

- texto de la Unión Europea. *Documentos Ocasionales N.º 1810*. Banco de España.
- OECD. (1972). *The Recommendation on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*.
- OECD. (2010). *Taxation, Innovation, and the Environment*.
- Pérez de Ayala, J. L. (2002). Consideraciones jurídicas. El principio «quien contamina paga», como principio de justicia del tributo. En A. Yabar Sterling, *La protección fiscal del Medio Ambiente*. Marcial Pons.
- Pérez de Ayala, J. L. (2004). *Explicación técnica de los tributos*. Editoriales de Derecho reunidas, SA.
- Pigou, A. C. (1920). *The Economic of Welfare*. Mac Millan.
- Portillo Navarro, M. J. (2019). *La fiscalidad ambiental en España. Situación actual y tendencias*. Servicio de Estudios del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF-CGE).
- Serrano Antón, F. (2002). *La fiscalidad ambiental en España, la Unión Europea y los Estados Unidos de América. La protección fiscal del medio ambiente en la Unión Europea: el impuesto comunitario sobre productos energéticos*. Marcial Pons.
- Unión Europea. Diario ES Oficial de la Unión Europea. (2012). C 326/49. 26 de octubre de 2012.
- Unión Europea. (1973). Declaración del Consejo de las Comunidades Europeas y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el Consejo del 22 de noviembre de 1973 (Diario Oficial No C 112 del 20.12.1973).
- Unión Europea. (2019). Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, y al Comité de las Regiones El Pacto Verde Europeo. COM/2019/640 final.
- Unión Europea. (2021). Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición). COM/2021/563 final.
- Unión Europea. (2022). Recomendación del Consejo de 16 de junio de 2022 para garantizar una transición justa hacia la neutralidad climática (2022/C 243/04).
- United Nations. (1992). Conference on Environment and Development, Rio de Janeiro, from 3 to 14 June 1992. <https://www.un.org/en/conferences/environment/rio1992>
- United Nations. (2015). Acuerdo de París. <https://www.un.org/es/climatechange/paris-agreement>
- United States Department of State. (2021). The United States' Nationally Determined Contribution: Reducing Greenhouse Gases in the United States: A 2030 Emissions Target.
- United States Department of State and the United States Executive Office of the President. (2021). The Long-Term Strategy of the United States: Pathways to Net-Zero Greenhouse Gas Emissions by 2050.
- Yabar Sterling, A. (1998). *Ética, Fiscalidad y Medio Ambiente. Observatorio Medioambiental*. Servicio de Publicaciones Universidad Complutense.
- Yabar Sterling, A. y Herrera Molina, P. M. (2002). *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*. Marcial Pons.