



Nuevos aires para la aviación: transición hacia una fiscalidad más verde

Alberto Gil Soriano

*Abogado. Asociado principal en Uría Menéndez
Profesor asociado en la Universidad Pompeu Fabra*

alberto.gil@upf.edu | <https://orcid.org/0000-0002-0170-1808>

Este trabajo ha obtenido un accésit del **Premio «Estudios Financieros» 2020** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Jesús Gascón Catalán, doña Ana María Juan Lozano, don Luis Alberto Malvárez Pascual, don José Pedreira Menéndez, doña Aurora Ribes Ribes y don Luis Fernando Trigo y Sierra.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

El presente trabajo analiza algunas de las medidas propuestas, en el ámbito de la fiscalidad, para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero producidas por la aviación y, con ello, contribuir a la consecución de los objetivos plasmados en el Acuerdo de París sobre el cambio climático de 2015. Las iniciativas formuladas consisten en la creación de un impuesto armonizado sobre los billetes aéreos y la revisión de la directiva sobre la fiscalidad de la energía que, en su redacción actual, declara exento el queroseno utilizado como carburante en la aviación internacional.

Para ello, se parte del examen del estado actual de la fiscalidad del sector aéreo (principalmente en materia de IVA y de impuestos sobre el combustible), concluyendo que la carga fiscal es baja y que, por tanto, hay margen para introducir estas nuevas figuras. El siguiente paso consiste en analizar cuáles son las tendencias actuales y las tipologías de impuestos medioambientales y, en particular, aquellos que gravan el transporte aéreo.

Finalmente, se desgranar las figuras impositivas planteadas, analizando los referentes de derecho comparado, los problemas jurídicos que se presentan –sobre todo en el ámbito de la revisión de la imposición del queroseno utilizado para aviación– y la manera de intentar superarlos. La Comisión Europea ha mostrado interés en esta materia y en los próximos meses verán la luz propuestas normativas sobre este particular.

Palabras clave: aviación; impuestos; queroseno; impuesto sobre billetes aéreos.

Fecha de entrada: 01-06-2020 / Fecha de aceptación: 18-09-2020 / Fecha de revisión: 10-12-2020

Cómo citar: Gil Soriano, A. (2021). Nuevos aires para la aviación: transición hacia una fiscalidad más verde. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 33-72.





Fresh air for the aviation: towards a greener taxation

Alberto Gil Soriano

Abstract

This paper analyses some of the tax measures proposed to reduce greenhouse gas emissions produced by the aviation and, therefore, to contribute to achieve the goals set out by the 2015 Paris Agreement on Climate Change. These initiatives consist of an harmonised tax on air tickets and the review of the energy taxation directive that, in its current wording, exempts from taxation kerosene used for international aviation.

To do so, this study examines the state-of-art of the aviation sector taxation (mainly VAT and fuel taxes) and concludes that the overall tax burden of the sector is low and, therefore, that there is room for introducing these new instruments. The next step consists of reviewing the current trends and environmental tax typologies and, in particular, those specifically addressed to the air transport.

Lastly, the proposed taxes are scrutinised in depth, focusing on the legal problems posed –especially within the review of the kerosene taxation– and the ways to overcome them. The European Commission has showed interest in this field and new legislative proposals will be launched in the close future.

Keywords: aviation; taxation; kerosene; air ticket taxes.

Citation: Gil Soriano, A. (2021). Nuevos aires para la aviación: transición hacia una fiscalidad más verde. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 33-72.



Sumario

Comentario preliminar

1. Introducción

2. El sector aéreo en cifras

3. Fiscalidad tradicional del sector aéreo

3.1. Consideraciones preliminares

3.2. Impuesto sobre el valor añadido

3.3. Imposición sobre el combustible de aviación

3.3.1. El Convenio de Chicago y normativa de desarrollo

3.3.2. Unión Europea

3.4. Los sistemas de comercio de emisiones

4. Fiscalidad medioambiental del sector aéreo

4.1. Fundamentos económicos de la fiscalidad medioambiental

4.2. Consideraciones generales sobre el diseño de impuestos a la aviación

4.3. Tipología de impuestos

4.3.1. Clasificaciones

4.3.2. Impuestos específicos convencionales

4.3.3. Impuestos sobre el carbono

4.3.4. Otros impuestos

5. Hacia un impuesto comunitario sobre los billetes de avión

5.1. Breve análisis de derecho comparado y tendencias

5.2. Propuesta de un impuesto español sobre los billetes

5.3. Necesidad de una acción coordinada y base legal

6. ¿Y hacia un impuesto comunitario sobre el queroseno?

7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Comentario preliminar

El debate sobre la fiscalidad del sector aéreo parece íntimamente ligado a una crisis económica: justo después del final de la Segunda Guerra Mundial se creó la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI, ICAO en inglés) y se definieron los principios rectores de la aviación internacional; antes de la crisis financiera y económica de 2008 se propuso la creación de nuevos impuestos al sector para financiar el desarrollo; y las propuestas de nuevos impuestos medioambientales sobre el sector llegaron justo antes de la crisis sanitaria de la COVID-19. Dicha pandemia traerá consigo una crisis económica cuyo impacto no se conoce aún pero que ya está afectando de lleno al sector aéreo.

La cotización bursátil de las aerolíneas se desplomó casi un 25 % al inicio del brote, una bajada de 21 puntos porcentuales más respecto a la caída que sufrió durante la crisis del SARS en 2003 (IATA, 2020a), si bien se ha recuperado posteriormente; por otro lado, los operadores afrontan una inminente crisis de liquidez: se prevé un desembolso de 61.000 millones de dólares de efectivo en el segundo trimestre de 2020 (IATA, 2020d)¹. El director general de la IATA² solicitó al principio de la crisis medidas de apoyo financiero, consistentes bien en ayudas directas, en préstamos o avales públicos y en incentivos fiscales (IATA, 2020c). Algunos estados, por su parte, han adoptado medidas de apoyo al sector, tales como diferir el pago de las tasas aeroportuarias y de navegación aérea, flexibilizar los plazos de devolución de los billetes cancelados o conceder ayudas públicas³ (EFE, 2020a).

Aunque el escenario cambia cada día, la OACI estimó a mediados de mayo de 2020 unas pérdidas para la industria del transporte de pasajeros de entre 238.000 y 418.000 millones de dólares solo para ese mismo año, todo y la incertidumbre sobre la duración y magnitud de la crisis, y el efecto que tendrán las medidas de contención adoptadas, la evolución de la confianza y del comportamiento de los consumidores y la situación económica global

¹ Los datos contenidos en este artículo están actualizados a mayo de 2020, fecha de envío del trabajo, y no han experimentado grandes cambios a la fecha de cierre de la presente edición. La capacidad ofrecida se ha reducido un 50 % en 2020 y se prevé entre un 31 % y un 37 % para el año 2021.

² La Asociación de Transporte Aéreo Internacional (*International Air Transport Association*) representa alrededor de 290 líneas aéreas que constituyen el 82 % del tráfico aéreo global.

³ La IATA estima que hasta la fecha se han concedido más de 123.000 millones en ayudas públicas (IATA, 2020e, p. 4).

(OACI, 2020; IATA, 2020f). La experiencia en crisis similares anteriores (por ejemplo, la del SARS 2003) muestra que el pico de estas (en términos de pasajeros-kilómetros transportados o RPK)⁴ se produce a los tres meses del inicio mientras que la recuperación a niveles previos tiene lugar a partir del sexto o séptimo mes, si bien la gravedad de la crisis actual sugiere que los plazos serán mayores (IATA, 2020b).

El escenario ha dejado de ser idóneo para proponer la creación de nuevos tributos medioambientales sobre el sector y que puedan tener una incidencia negativa en la demanda. Sin embargo, nunca es mal momento para plantear un debate sosegado sobre el nivel de presión fiscal que soporta el sector en su conjunto, el impacto que su actividad tiene sobre el medio ambiente y las medidas de carácter fiscal que pueden adoptarse, en su caso, para mitigarlo.

Por otro lado, el problema de fondo, que es el cambio climático, se mantiene. El impulso a la llamada transición verde y, seguramente, la necesidad de recursos para financiar todo el gasto público derivado de esta crisis hará que este debate se vuelva a plantear en el corto o medio plazo. No en vano, se habló de la creación de un fondo europeo para la recuperación económica financiado por el presupuesto de la Unión Europea, una nueva tasa digital y nuevos impuestos verdes, como podría ser el caso de los impuestos a la aviación (Pellicer, 2020).

La iniciativa franco-germana de crear un fondo de rescate dotado con 500.000 millones de euros hace referencia a la necesidad de conseguir una fiscalidad más justa (imposición mínima efectiva, fiscalidad de la economía digital y base imponible común consolidada) y a la transición verde (límites adicionales de emisiones de carbono, mejora del sistema europeo de comercio de emisiones), si bien no hace referencia explícita a la revisión de la fiscalidad del queroseno o a la creación de nuevos impuestos (Gobierno Federal de Alemania, 2020).

Estos motivos, junto a la ausencia de literatura relevante en español sobre la cuestión, justifican la oportunidad de realizar este trabajo.

Para ello, 1) se dará una visión general sobre la fiscalidad del sector aéreo y la fundamentación económica de los impuestos ambientales; 2) se expondrá la tipología de impuestos a la aviación; y 3) se analizarán los referentes de derecho comparado y las tendencias actuales así como la conveniencia de adoptar una acción conjunta a nivel comunitario para definir los contornos de una fiscalidad armonizada del sector que asegure su efectividad, centrándose en los impuestos a los billetes aéreos, la opción más factible en el corto plazo, y en la imposición sobre el queroseno, para el medio-largo plazo.

⁴ El RPK, *Revenue Passenger Kilometers* o índice pasajeros por kilómetro transportados, es el número total de pasajeros transportados en un avión por kilómetro volado y constituye una medida del volumen global de una aerolínea.

1. Introducción

El Acuerdo de París sobre el cambio climático, firmado el 12 de diciembre de 2015, constituye el primer acuerdo vinculante mundial sobre el clima, cuyo objetivo (art. 2.1) es «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 mismos niveles». Para responder a los desafíos del clima y el medio ambiente en línea con lo acordado en París, la Comisión Europea presentó en diciembre de 2019 el Pacto Verde Europeo, *European Green Deal* en inglés (Comisión Europea, 2019a), una iniciativa que pretende convertir a la Unión Europea en una economía en la que no habrá emisiones netas de gases de efecto invernadero en 2050⁵.

La Comisión reconoce el papel crucial de la fiscalidad en la transición hacia un crecimiento económico más verde y sostenible (la llamada transición verde) y, para junio de 2021, ha anunciado una propuesta reforma de la Directiva sobre fiscalidad de la energía⁶, en la que examinará «cuidadosamente las exenciones fiscales actuales, en particular para los combustibles⁷ del transporte aéreo y marítimo». También propondrá crear un mecanismo de ajuste en frontera vinculado al carbono (CBA)⁸ y recurrir –en materia de fiscalidad medioambiental– al procedimiento legislativo ordinario por mayoría cualificada, en lugar de por unanimidad.

El nuevo impulso a la lucha contra el cambio climático ha planteado el debate sobre nuevos impuestos «verdes» a la aviación que sean capaces de internalizar los costes externos generados, que van desde el ámbito local –ruido en los aeropuertos y emisiones de óxidos de nitrógeno durante los ciclos de aterrizaje-despegue de las aeronaves⁹– al global,

⁵ La neutralidad de carbono o huella de carbono cero consiste en conseguir emisiones de dióxido de carbono netas iguales a cero equilibrando la cantidad de dióxido de carbono liberado a la atmósfera con una cantidad equivalente retirada de la atmósfera o fijada por plantas, o comprando los suficientes créditos de carbono.

⁶ 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.

⁷ El término inglés es «*fuel*», cuya traducción más precisa al español es «carburante» en lugar de «combustible». El artículo 49.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, define «carburante» como todo hidrocarburo con fines de combustión en cualquier tipo de motor, mientras que «combustible» es cualquier hidrocarburo utilizado con fines de calefacción. Las referencias al término combustible en el presente trabajo –utilizado por ser el más coloquial– deben entenderse realizadas, desde un punto de vista técnico, a carburante.

⁸ El objetivo de un CBA es el que el precio de los bienes importados refleje su contenido en carbono, reduciendo el riesgo de fuga de carbono, entendida como aquella situación en que las empresas transfieren su producción a otros países con requisitos de emisión más laxos (Comisión Europea, 2020a). Su diseño debe respetar las reglas sobre comercio internacional (Flemming y Giles, 2019).

⁹ Las operaciones o ciclos de aterrizaje-despegue CAD (LTO en sus siglas inglés) de las aeronaves en los aeropuertos incluyen, según la OACI: a) la aproximación por debajo de 1.000 m de altura; b) el aterrizaje;

tales como emisiones de CO₂ y otros gases de efecto invernadero (Krenek y Schratzenstaller, 2016, p. 8).

La revisión de la fiscalidad del sector aéreo no es, sin embargo, una novedad: a principios de los años 2000 se lanzaron diversas propuestas de nuevos impuestos a la aviación dirigidos a financiar el desarrollo o a crear un nuevo recurso propio de la Unión Europea. Sin embargo, dichas iniciativas tuvieron un éxito discreto y, hasta la fecha, únicamente cinco Estados miembros de la Unión Europea (y Reino Unido) han adoptado impuestos a los billetes (*per passenger ticket taxes*, en la terminología inglesa).

En el marco de este *momentum*, los ministros de finanzas de Alemania, Bélgica, Bulgaria, Dinamarca, Francia, Italia, Luxemburgo, Países Bajos y Suecia emitieron el 7 de noviembre de 2019 un comunicado conjunto titulado «EU coordination for aviation pricing¹⁰» que reclamaba a la Unión Europea la creación de nuevos impuestos a la aviación que aseguren un precio «más justo» por el uso del transporte aéreo, de tal modo que quienes contaminen, paguen. Además, algunos Estados miembros han creado unilateralmente nuevos impuestos o han incrementado los ya existentes, como es el caso de Francia¹¹.

España ha sido tradicionalmente reacia a gravar el sector aéreo debido a la situación periférica del país, a las necesidades particulares derivadas de la insularidad (islas Baleares e islas Canarias) y, sobre todo, a la importancia estratégica del turismo en la economía. España recibió 83,7 millones de turistas en 2019 –de los cuales, 68,7 millones llegaron por vía aérea– (INE, 2020), el sector supone un 12,3 % del producto interior bruto (PIB) y crea 2,62 millones de empleos (INE, 2019). Por tanto, cualquier impuesto sobre el tráfico aéreo puede tener un impacto relevante en la economía.

Sin embargo, esta posición –y al menos hasta antes de la crisis de la COVID-19– estaba cambiando. Así, la delegación española en la Conferencia sobre precios del carbono e impuestos a la aviación, que tuvo lugar en La Haya (Países Bajos) el 20 y 21 de junio de 2019, se mostró «abierta a abordar» las propuestas de nueva fiscalidad formuladas por otros países europeos bajo ciertas condiciones (Vilaseró, 2019). Más recientemente, la vi-

c) las maniobras que realiza el avión hasta llegar al punto de desembarque (TAXI IN); d) las maniobras del avión desde el punto de embarque hasta la cabecera de pista (TAXI OUT); e) despegue de pista; y f) la ascensión hasta alcanzar los 1.000 m de altura.

¹⁰ *Joint Statement on EU coordination for aviation pricing by the Ministers of Finance*. 7 de noviembre de 2019. <<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-911693.pdf>>.

¹¹ Francia ha duplicado la *taxe de solidarité sur les billets d'avion* (también conocida como la tasa Chirac) y destina parte de la recaudación al Fondo de Solidaridad para el Desarrollo (hasta 210 millones de euros) y, desde 2020, a la Agencia Francesa para la Financiación de las Infraestructuras de Transporte –AFITF– (hasta 230 millones de euros). Véase la *Notice explicative pour l'établissement de la taxe de solidarité sur les billets d'avion (TS)*, Guichet fiscal unique des taxes aéroportuaires. CERFA n.º 5196#06. <https://www.ecologique-solidaire.gouv.fr/sites/default/files/ts_notice_fr.pdf>.

cepresidenta cuarta y ministra para la transición ecológica y reto demográfico calificó las iniciativas planteadas como un «debate interesante» en la medida en que «quien viaja en avión es quien tiene más recursos o son billetes sufragados por la empresa», de tal modo que esta opción «puede ser razonable» –cita textual– (Europa Press, 2020).

Para ello, el Ministerio para la Transición Ecológica y Reto Demográfico está trabajando junto con el Ministerio de Hacienda (que no necesariamente tiene una posición coincidente al respecto) en el proceso de revisión de la fiscalidad medioambiental, tal como se detalla en el epígrafe 5.2 de este trabajo. La fiscalidad del sector aéreo, en cualquier caso, no es un debate nuevo en España. Cataluña tiene en vigor, desde julio de 2014, un impuesto sobre las emisiones de óxido de nitrógeno de la aviación comercial, con unos ingresos de 4,52 millones de euros en 2018 (Agencia Tributaria de Cataluña, 2019, p. 152). Dicho impuesto se modificó con efectos 1 de enero de 2017 para alinearlos con la normativa sobre ayudas de estado.

2. El sector aéreo en cifras

El número total de pasajeros transportados a nivel mundial en servicios regulares ascendió en 2018 a 4.300 millones (un incremento del 6,4 % respecto al año anterior), mientras que el número de vuelos fue de 37,8 millones (un incremento del 3,5 % respecto al año anterior) (OACI, 2019)¹².

Por lo que respecta a la Unión Europea¹³, en 2017 se transportaron 890 millones de pasajeros y se operaron 9,56 millones de vuelos, cerca del récord alcanzado en 2008. Se espera que el número de vuelos en 2040 sea de 13,6 millones, lo cual supone un incremento anual del 1,5 % y, en total, del 48 % (EASA, 2019, p. 15).

Las aerolíneas, por su parte, generaron en 2018 unos beneficios después de impuestos de 30.000 millones de dólares, con un margen operativo (EBIT) del 5,8 % (IATA, 2019a, p. 14). Dicho margen es superior para las compañías norteamericanas (9,1 %) y europeas (6,2 %), más discreto para las de Asia-Pacífico (4,5 %), Latinoamérica (2,7 %) y África (1,5 %), mientras que es negativo para las de Oriente Medio (-2,0 %)¹⁴. Por lo que se refiere a la rentabilidad por pasajero, la industria del transporte aéreo se caracteriza por grandes volúmenes y márgenes reducidos. Así, la media del beneficio por pasajero se sitúa en 6,85 dólares, destacando los 14,66 y 8,20 dólares de Norteamérica y Europa, respectivamente.

¹² En el presente enlace se pueden consultar estadísticas más detalladas: <https://www.icao.int/annual-report-2018/Documents/Annual.Report.2018_Air%20Transport%20Statistics.pdf>.

¹³ Estos datos incluyen la UE-28 (es decir, aún con Reino Unido) y a los estados miembros de la Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA), esto es, Islandia, Liechtenstein (que no dispone de aeropuerto), Noruega y Suiza.

¹⁴ Para más información, véase Tiroual (2017).

Asimismo, las aerolíneas y sus consumidores generaron 136.000 millones de dólares en impuestos en 2019¹⁵ (IATA, 2019b, p. 2).

La aviación fue responsable en 2016 del 3,6 % del total de las emisiones de gases de efecto invernadero de la Unión Europea¹⁶ y del 13,4 % de las emisiones del transporte, convirtiéndose en la segunda fuente de emisiones por detrás del transporte por carretera. Dichas emisiones representan, a su vez, el 20 % de las emisiones producidas por la aviación a nivel global. En términos absolutos, se lanzaron a la atmósfera 171 millones de toneladas de dióxido de carbono, un 95 % más que en 1990. Como dato positivo, la eficiencia (queroseno por RPK) ha aumentado en un 24 % desde 2005 a 2014 y actualmente se registran incrementos anuales del 2,8 %. Sin embargo, esta mayor eficiencia no es suficiente para contrarrestar el incremento de las emisiones debido al aumento del número de vuelos, del tamaño de las aeronaves y de la distancia de los vuelos. Según los modelos matemáticos más recientes, se espera que las emisiones alcancen 198 millones de toneladas en 2040 (EASA, 2019, pp. 22-24).

Además de dióxido de carbono, la aviación emite a la atmósfera otras sustancias contaminantes como óxidos de nitrógeno (NO_x), monóxido de carbono, óxidos de sulfuro (SO_x) y partículas en suspensión (EASA, 2019, pp. 22-24). Asimismo, genera otras externalidades negativas como el ruido y congestión en las zonas cercanas a los aeropuertos.

3. Fiscalidad tradicional del sector aéreo

3.1. Consideraciones preliminares

La mayoría de las propuestas de creación de nuevos impuestos que gravan el sector aéreo parten de la premisa –cierta– de la baja carga fiscal que soportan los actores implicados y, en particular, las aerolíneas (Krenek y Schratzenstaller, 2016; Keen y Strand, 2006; Meijers, 2005). Esta subimposición se manifiesta a nivel de la imposición sobre el valor añadido y sobre los combustibles de aviación.

3.2. Impuesto sobre el valor añadido

Los servicios de transporte, como cualquier otro servicio prestado por un sujeto pasivo, están sujetos al impuesto sobre el valor añadido (IVA). La regla general es que el transporte se entiende localizado en el lugar en que se realice, en función de las distancias recorridas

¹⁵ Si bien dicho documento no detalla el método de cálculo de dicha magnitud ni los conceptos que la integran.

¹⁶ Dicho porcentaje se reduce al 2 % a nivel mundial, según datos de la OACI y de la IATA, <<https://www.iata.org/en/policy/environment/climate-change/>>.

(art. 48 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido –en adelante, la Sexta Directiva) y, además, puede tributar por el tipo reducido (punto 5 del anexo III de dicha directiva).

La Sexta Directiva, sin embargo, permite que el transporte de pasajeros¹⁷ esté exento en virtud una cláusula *standstill* que ha sido utilizada por todos los Estados miembros por lo que se refiere al transporte internacional¹⁸ por vía marítima y aérea (a diferencia del transporte terrestre) y que se regula en el artículo 371 (para estados que eran miembros de la [entonces] Comunidad el 1 de enero de 1978), en los artículos 375 a 390 (para estados cuya adhesión fue posterior a 1 de enero de 1978) y en los artículos 390a y 390b (para estados cuya adhesión fue posterior al 1 de enero de 2011). Además, el artículo 148 de la Sexta Directiva regula una exención plena para determinadas operaciones relacionadas con el transporte internacional de pasajeros y bienes por vía aérea (avituallamientos, reparaciones, entre otras).

Este régimen legal resulta una ventaja competitiva relevante para el transporte internacional aéreo y marítimo frente al transporte por carretera y, sobre todo, frente al ferroviario (en tanto que los trenes de alta velocidad ya compiten con el sector aéreo en trayectos de medio alcance¹⁹).

En España, la exención al transporte internacional de viajeros por vía aérea se recoge en el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Comisión Europea ha planteado en numerosas ocasiones la posibilidad de suprimir estas exenciones, en tanto que son contrarias a la amplia base imponible que debería tener el IVA (Comisión Europea, 2010b, p. 12; 2010c, pp. 31-37). Sin embargo, hasta la fecha no se ha presentado ninguna propuesta normativa que altere el actual *statu quo*²⁰.

La OACI (2000, p. 13), con respecto al IVA, establece que «la práctica habitual respecto a la venta o uso del transporte aéreo internacional es fijar un tipo impositivo cero [o exención plena] en lugar de establecer una exención del transporte internacional de pasajeros sobre dichos impuestos al consumo» y urge a las Partes Contratantes «a reducir al máximo posible y a eliminar en cuanto su situación económica lo permita cualquier tipo de impuesto sobre la venta o uso de transporte aéreo internacional, incluidos impuestos sobre ingresos brutos e impuestos que graven directamente a los pasajeros o a los transportistas».

¹⁷ Transporte de personas y transportes de bienes, tales como los equipajes y los vehículos automóviles, acompañados de viajeros, o la prestación de servicios ligados al transporte de personas, en la medida en que el transporte de estas personas esté exento.

¹⁸ El transporte aéreo interno está sujeto, en algunos países al tipo reducido y en otros al ordinario (Comisión Europea, 2019, pp. 26-27).

¹⁹ Por trayectos de medio alcance se entienden aquellos que no exceden de 750-850 km.

²⁰ Para más información sobre los efectos económicos del régimen actual de IVA para el transporte de pasajeros, véase Comisión Europea (2014).

Asimismo, la OACI plantea la eliminación de impuestos sobre los ingresos brutos derivados de la venta de billetes o del IVA sin base legal para hacerlo. El Convenio de Chicago, como veremos en detalle en el epígrafe siguiente, únicamente obliga a los estados contratantes a que establezcan una exención de los derechos de aduana sobre el combustible –entre otros elementos– que lleve una aeronave a bordo al llegar al territorio de un estado contratante.

La IATA (n.d.), que es una asociación empresarial, suscribe las resoluciones de la OACI y, además, «urge a todos los estados, incluidas sus subdivisiones políticas, a aplicar totalmente las resoluciones de la OACI asegurando que el transporte aéreo internacional está completamente exento y que los operadores aéreos internacionales pueden reclamar la devolución del IVA pagado (tipo cero)».

3.3. Imposición sobre el combustible de aviación

3.3.1. El Convenio de Chicago y normativa de desarrollo

A) Antecedentes

La aviación comercial tuvo su origen en Estados Unidos y fue allí donde surgió la primera exención al combustible de aviación. A partir de 1919, la mayoría de los estados crearon impuestos sobre los combustibles cuyos ingresos se afectaban a la construcción o mantenimiento de carreteras (Cooper, 1933, p. 17; Crawford, 1930, p. 8, citados por Meijers, 2005, pp. 6-7), a los que se opuso la industria aeronáutica. En primer lugar, por un motivo obvio: las aerolíneas no utilizan carreteras. En segundo lugar, porque el Tribunal Supremo consideró que los estados no podían establecer cargas al comercio interestatal, y hacer tributar los repostajes realizados en estados intermedios lo sería. A raíz de esto, muchos estados eximieron del pago de este impuesto a las aerolíneas.

La expansión internacional de la aviación²¹ llevó a que en el periodo de entreguerras se produjeran los primeros intentos de definir una política internacional coherente, que fructificaron en instrumentos como el Convenio de París sobre Navegación Aérea de 1919 o el Convenio Panamericano de Aviación Comercial, firmado en La Habana en 1928. Sin embargo, dichos instrumentos no trataron cuestiones fiscales y la primera mención a la exención sobre los combustibles de la aviación no apareció hasta que en 1939 se convocó en Londres una conferencia internacional que resultó en la firma, el 1 de marzo de dicho año, del Convenio relativo a la exención de derechos de aduana de los combustibles y lubrican-

²¹ Particularmente destacable fue la expansión de la Pan American Airways Corporation (Pan American), que firmó numerosos contratos de exclusividad con estados del Caribe, Centroamérica y Sudamérica y obtuvo una posición cuasimonopolística (Miller, 1979, p. 46, citado por Meijers, 2005, p. 9)

tes utilizados por la aviación, conocido como el Convenio de Londres. Dicho convenio fue firmado por unos 40 estados, pero nunca entró en vigor (Chrétien, 1954, p. 72), entre otros motivos, por las hostilidades prebélicas.

B) La Conferencia de Chicago sobre Aviación Civil de 1944 y la OACI

La Segunda Guerra Mundial supuso una expansión sin precedentes de la aviación, con grandes mejoras técnicas y un notable incremento de las aeronaves fabricadas y de las rutas internacionales operadas. A modo de ejemplo, antes de la guerra, cada país tenía como mucho dos vuelos transatlánticos por semana, mientras que el *Air Transport Command*²² estadounidense operó, él solo, 154 vuelos en una semana; del mismo modo, la producción británica de aeronaves pasó de 893 en el periodo 1935-1939 a 26.461, únicamente en el año 1944 (Miller, 1979, pp. 44 y 75, citado por Meijers, 2005, p. 12).

Precisamente a la luz de este desarrollo, el gobierno de Estados Unidos invitó en 1944 a delegados de 55 estados para diseñar el marco regulatorio de la aviación internacional. En dicha conferencia, que comenzó el 1 de noviembre de 1944, hubo dos visiones enfrentadas: por un lado, la británica, que planteaba una organización controlada por los estados y en la que las compañías de bandera estarían sujetas a regulación y control estatal; y, por otro, la americana, que defendía el principio del libre mercado. El convenio fue firmado el 7 de diciembre de 1944 y la solución de compromiso a la que se llegó fue que el tráfico aéreo entre dos estados requeriría la firma previa de un acuerdo de servicios aéreos (*air service agreement* o ASA) en el que se establecerían las rutas y condiciones del tráfico aéreo.

El convenio creó la OACI, que se convirtió en un organismo especializado de la ONU en 1947 y, desde entonces, vela por la administración de los principios establecidos en el convenio, incluidas las cuestiones fiscales. LA OACI promueve el desarrollo seguro y ordenado de la aviación civil internacional a través de la promulgación de normas y métodos recomendados (*Standards and Recommended Practices –SARP–*) para la aviación internacional.

El convenio aborda específicamente la fiscalidad del tráfico aéreo internacional en su artículo 24, refiriéndose a derechos de aduanas:

Artículo 24. Derechos de aduana

a) Las aeronaves en vuelo hacia, desde o a través del territorio de otro Estado contratante, serán admitidas temporalmente libres de derechos, con sujeción a las reglamentaciones de aduana de tal Estado. El combustible, aceites lubricantes, piezas de repuesto, equipo corriente y provisiones de a bordo que se lleven en

²² El *Air Transport Command* (ATC) fue una unidad del Ejército del Aire americano (*US Air Force*) creada en la Segunda Guerra Mundial como una unidad estratégica de transporte aéreo.

una aeronave de un Estado contratante cuando llegue al territorio de otro Estado contratante y que se encuentren aún a bordo cuando esta salga de dicho Estado, estarán exentos de derechos de aduana, derechos de inspección u otros derechos o impuestos similares, ya sean nacionales o locales. Esta exención no se aplicará a las cantidades u objetos descargados, salvo disposición en contrario de conformidad con las reglamentaciones de aduana del Estado, que pueden exigir que dichas cantidades u objetos queden bajo vigilancia aduanera.

[...].

Nótese que la exención respecto al combustible se refiere a derechos de aduana, derechos de inspección u otros derechos o impuestos similares (ello incluye a las accisas o impuestos especiales) y, además, dicho combustible debe encontrarse a bordo de la aeronave cuando esta llegue a un estado contratante y cuando salga de dicho estado. El articulado difiere del Convenio de Londres, que recogía la exención tanto para el combustible que estuviera a bordo como el que se repostara. Así, el artículo 2 de dicho convenio (Departamento de Estado, 1956, p. 30) establecía lo siguiente (en inglés):

Article 2

(1)(a) On arrival of an aircraft, the fuel and lubricants which are contained in the ordinary tanks of the aircraft shall not be liable to customs or other duties. No quantity, however, may be unloaded free of duties.

(b) On departure, fuel and lubricants intended for the refueling or lubrication of the aircraft shall be exempt from customs or other duties, or alternatively a refund of such duties if already levied shall be paid.

[...]

(3) The expression «customs and other duties» includes import duties, export duties, excise duties and internal duties of all kinds²³.

Por tanto, puede inferirse que la voluntad de los firmantes del Convenio de Chicago no era eximir del pago de impuestos al combustible que pudiera repostarse en determinado estado.

Sin embargo, ya en 1950, el Consejo de la OACI publicó el Documento 7145 (Meijers, 2005, p. 14) que contenía una resolución en la que, en línea con el Convenio de Londres, se establecía que tanto los combustibles y lubricantes que estuvieran a bordo de la aeronave al llegar a un Estado contratante como aquellos que se suministraran en dicho Esta-

²³ Dicha versión corresponde con el texto de un borrador circulado por el gobierno británico.

do, deberían hacerlo libre de impuestos o, alternativamente, permitir la devolución de los mismos (OACI, 2000, p. 8).

Dichas directrices se incluyeron de nuevo, en 1960, en el Documento 8632 de la OACI, posteriormente revisado en 1994 y en 2000. Dicho documento representa el consenso de la OACI pero no fue incluido en el convenio como anexo al mismo, tal como permite el artículo 54 l) del mismo. Ello hace pensar que dicho documento debería entenderse como un estándar internacional para el que no existe una obligación de estricto cumplimiento, esto es, un instrumento de *soft law* (Pache, 2019a).

Dicho consenso ha sido aplicado por los estados firmantes a través de los acuerdos bilaterales de servicios aéreos.

C) Los acuerdos bilaterales de servicios aéreos

El artículo 83 del Convenio de Chicago permite que los estados contratantes firmen acuerdos con otros estados, siempre que estos no sean incompatibles con las disposiciones del convenio. Se estima que se han firmado más de 2.000 tratados bilaterales (Woll, 2006)²⁴. Uno de los ASA más importantes, y que se convirtió en estándar, fue el Acuerdo de Bermuda, firmado entre Estados Unidos y Reino Unido el 11 de febrero de 1946. Su artículo 4 recogía la exención para combustible a bordo del mismo modo que el artículo 24 del Convenio de Chicago y, respecto al combustible repostado, establecía una cláusula de tratamiento no menos favorable:

Article 3

[...] (2) Fuel, lubricating oils and spare parts introduced into, or taken on board aircraft in, the territory of one Contracting Party by, or on behalf of, a designated air carrier of the other Contracting Party and intended solely for use by the aircraft of such carrier shall be accorded, with respect to customs duties, inspection fees or other charges imposed by the former Contracting Party, treatment not less favourable than that granted to national air carriers engaged in international air services or such carriers of the most favoured nation. [...]

El acuerdo no contenía, por tanto, una exención al combustible repostado, sino que la aerolínea visitante no sería tratada de manera menos favorable que las respectivas aerolíneas nacionales. Sin embargo, y teniendo en cuenta que la mayoría de los estados estadounidenses declaraban exento el combustible, esta previsión suponía una exención *de facto* al combustible de la aviación internacional (Meijers, 2005, p. 17).

Este artículo evolucionó y el ASA firmado en 1957 entre Estados Unidos y los Países Bajos ya recogía la exención, bajo condición de reciprocidad:

²⁴ Faber *et al.* (2018, p. 15) se refieren a la existencia de más de 5.000 ASA.

Article 7

[...] (d) Fuel, lubricating oils, other consumable technical supplies, spare parts, regular equipment, and stores taken on board aircraft of the aircraft of one of the contracting party in the territory of the other and used in international services shall be exempt on a basis of reciprocity from customs duties, taxes, inspection fees and other similar national duties, taxes or charges, even though such supplies be used or consumed by such aircraft on flights in that territory.

En 1992, Estados Unidos empezó a firmar un nuevo tipo de ASA, comúnmente llamado un tratado de cielos abiertos (*open skies treaty*), con un carácter mucho más liberalizador. Dicho tipo de acuerdo permite la libre determinación de capacidades sin intervención gubernamental, reduce las restricciones a las rutas, establece una designación múltiple de aerolíneas, elimina el sistema de doble aprobación gubernamental de tarifas, facilita la operación de vuelos chárter y promueve prácticas competitivas y justas. Sin embargo, no establece novedades en materia fiscal.

En 2002, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea determinó que ciertas previsiones de dichos tratados no respetaban el derecho comunitario en la medida en que, desde 1995, la Unión Europea era la única autoridad que podía firmar acuerdos comerciales (como dicho tratado). La cláusula fiscal del modelo del nuevo tratado difiere sustancialmente de las anteriores: la palabra exención desaparece y se sustituye por «nada impedirá la imposición de impuestos [...] al combustible suministrado a una aeronave que opera entre dos Estados miembros»²⁵.

En conclusión, y aunque el Convenio de Chicago no impide, *stricto sensu*, gravar el combustible suministrado a una aeronave una que vez que esta ha aterrizado en determinado estado, numerosos ASA sí que han incluido esta exención, sometida a condición de reciprocidad. En el marco de las relaciones entre Estados miembros de la Unión Europea, se hace necesario analizar brevemente la normativa armonizada sobre accisas y su relación con dichos acuerdos internacionales.

3.3.2. Unión Europea

La Directiva sobre la fiscalidad de la energía exige en su artículo 14.1 b) que los Estados miembros declaren exentos los productos energéticos suministrados para su utilización

²⁵ Model agreement between the European Community and [name of the third country] on certain aspects of air services. 20 February 2006. <https://ec.europa.eu/transport/sites/transport/files/modes/air/international_aviation/doc/draft_horizontal_agreement_en.pdf>. Así lo establece, por ejemplo, el artículo 10 del Acuerdo Euromediterráneo de Aviación entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y el Reino de Marruecos, por otra, rubricado el 14 de diciembre de 2005 en Marrakech. <[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:22006A1229\(04\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:22006A1229(04)&from=EN)>.

como carburante en la navegación aérea²⁶ distinta de la navegación aérea de recreo privada, pudiéndose limitar esta exención únicamente al queroseno (código NC 2710 19 21). El apartado c) recoge una exención idéntica para los combustibles suministrados para la navegación en aguas comunitarias, incluida la pesca.

La redacción de esta exención es similar a la que se contenía en el artículo 8.1 b) de la directiva precedente, la Directiva del Consejo 92/81/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de la estructura del impuesto especial sobre los hidrocarburos²⁷. Dicha exención obedecía a la voluntad de la Comisión de «estandarizar la exención del combustible suministrado en vuelos comerciales internacionales», ya que ello «daría un igual tratamiento a los vuelos intracomunitarios y reforzaría la naturaleza del mercado único» (Comisión Europea, 1990, p. 14).

El párrafo 2 del artículo 14 de la nueva directiva da un paso más y reconoce que los Estados miembros pueden limitar el ámbito de aplicación de dicha exención al transporte internacional e intracomunitario, esto es, gravar los vuelos domésticos. Asimismo, la directiva permite suprimir la exención para vuelos entre dos Estados miembros, siempre que estos hayan firmado un acuerdo bilateral. También permite, en dichos casos, aplicar un nivel de imposición inferior al nivel mínimo que establece la directiva (330 euros/1.000 litros). Hasta la fecha no existe ningún acuerdo en este sentido (Faber *et al.*, 2018, p. 11) ni ningún Estado miembro somete a imposición el queroseno de los vuelos domésticos (Comisión Europea, 2019b, p. 28).

Ello, por supuesto, no obsta a que pueda generarse un tratamiento desigual con operadores de terceros estados que hayan firmado un ASA con cláusula de exención (Pache, 2019a, p. 5)²⁸. Sin embargo, hay pocas aerolíneas no comunitarias que operen vuelos intracomunitarios (EasyJet Switzerland es una de las más relevantes) y únicamente dos operadores de cargo, Fedex y UPS (Faber *et al.*, 2018, p. 30).

3.4. Los sistemas de comercio de emisiones

Además de los instrumentos puramente fiscales, hay otros sistemas que permiten incidir en el coste de determinadas actividades y, por tanto, influir en su demanda. Las medidas no fiscales no son objeto de este trabajo, pero sí se apuntan para dar una visión global del fenómeno.

²⁶ Además del queroseno (conocido como *jet fuel*, *jet A-1* o *avtur*), también hay otros combustibles como la mezcla queroseno-gasolina (*jet B*), gasolina de aviación (*avgas*) y bioqueroseno.

²⁷ El párrafo 6 de dicho artículo imponía un mandato a la Comisión para emitir un informe sobre la situación de dichas exenciones para que el Consejo decidiera por unanimidad si convenía suprimir, modificar o ampliar dichas exenciones.

²⁸ Pache (2019b) teoriza sobre el mecanismo legal para conseguir una imposición sobre el queroseno a nivel comunitario, teniendo en cuenta todas las limitaciones que suponen los ASA firmados hasta la fecha.

Los sistemas de comercio de emisiones (*emission trade system* o ETS) son instrumentos de mercado diseñados para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y se basan en el principio de limitación y comercio (*cap and trade*). Los gobiernos o autoridades supranacionales establecen un límite máximo o tope sobre las emisiones totales de uno o más sectores de la economía, y dicho límite se va reduciendo a lo largo del tiempo. Las empresas deben contar con un permiso por cada tonelada de emisiones, permisos que se asignan o se subastan y que, además, pueden ser objeto de comercio.

La Unión Europea puso en marcha su régimen de comercio de derechos de emisión (*EU Emission Trading System* –EU ETS) en 2005²⁹. En la actualidad engloba a los 30 países del Espacio Económico Europeo (en adelante, EEE) más Reino Unido (hasta el final de 2020)³⁰ y cubre alrededor del 39 % de las emisiones de gases de efecto invernadero de la Unión Europea (Comisión Europea, 2019c, p. 7). Limita las emisiones de casi 11.000 centrales eléctricas e instalaciones de fabricación y, desde 2012, de algo más de 500 operadores de aeronaves que vuelan entre los aeropuertos del EEE, con las limitaciones que a continuación se verán.

La Directiva 2008/101/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, incluyó las actividades de aviación en el EU ETS, en principio para todos los vuelos con origen y destino en el EEE. Sin embargo, se decidió limitar el alcance a los vuelos intracomunitarios, de momento hasta 2021³¹ para no interferir con el desarrollo, por parte de la OACI, de un instrumento de mercado de carácter global para reducir las emisiones de CO₂, llamado CORSIA (*Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation*). El EU ETS tampoco aplica a los vuelos con origen y destino en las regiones ultraperiféricas de la Unión³², salvo que sean vuelos dentro de la misma región.

Los derechos de emisión de la aviación para el periodo 2013-2020 se fijaron en función de las emisiones históricas de la aviación en el periodo 2004-2006, representando 221,4 millones de toneladas de CO₂ por año, estableciéndose un límite del 95 % de dichas emisiones. Para el periodo 2012-2030 se establece una reducción del 2,2 % anual³³.

²⁹ Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad.

³⁰ Energy and climate from 1 January 2021. <<https://www.gov.uk/guidance/energy-and-climate-after-brexiteu-ets>>.

³¹ En un primer momento se amplió hasta 2016 a través de la llamada Decisión «*stop the clock*», Decisión n.º 377/2013/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de abril de 2014; posteriormente el Reglamento n.º 421/2014/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014; y finalmente por el Reglamento (UE) 2017/2392 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 2017, hasta 2021.

³² Departamentos franceses de ultramar (Guadalupe, Guayana Francesa, Martinica, Reunión y Mayotte); colectividad de ultramar francesa de San Martín, las islas Canarias y Azores y Madeira.

³³ El límite del total de derechos de emisión de la aviación para el periodo 2013-2020 se fijó inicialmente en 210.349.264 al año, ampliándose en 116.524 derechos al año tras la plena integración de Croacia en el sistema, a partir del 1 de enero de 2014.

Los derechos se distribuyen del siguiente modo: 1) el 82 % se asigna gratuitamente a los operadores aéreos; 2) el 15 % se subasta; y e) el 3 % se mantiene en una reserva especial para su posterior distribución a los operadores aéreos en rápido crecimiento y nuevos operadores en el mercado. Para algunos autores, la asignación gratuita de gran parte de los derechos junto con la sobreoferta de derechos de emisión de sectores con instalaciones fijas (que pueden utilizarse para compensar las emisiones de la aviación) supone que no haya un límite real de emisiones y que, por tanto, el EU ETS tenga un impacto mínimo en las emisiones de la aviación (Graichen, 2019, p. 3).

Aprobado en la 39.^a Asamblea General de la OACI en 2016, CORSIA es un instrumento de mercado cuyo objetivo es compensar el incremento anual en las emisiones de CO₂ producto de la aviación civil internacional que se den por encima de los niveles registrados en el año 2020, tomando en cuenta las especiales circunstancias de los Estados y sus capacidades respectivas. La compensación se consigue por la reducción de emisiones en un sector ajeno a la aviación a través de las «unidades de emisión», que se compran y venden en un mercado de carbono (Luongo, 2016, p. 6). El hecho de que las emisiones del año 2020 vayan a ser muy inferiores a lo previsto hará que se tenga que replantear este aspecto, probablemente en la 220.^a sesión del Consejo de la OACI que tendrá lugar entre los días 8 y 26 de junio³⁴.

CORSIA se ha estructurado en una fase piloto (2021-2023), una primera fase (2024-2026), de carácter voluntario³⁵ y una segunda fase (2027-2035), ya obligatoria.

4. Fiscalidad medioambiental del sector aéreo

4.1. Fundamentos económicos de la fiscalidad medioambiental

La protección del medio ambiente puede abordarse desde un punto de vista fiscal o regulatorio. Tradicionalmente, los gobiernos prefirieron establecer controles regulatorios, las llamadas medidas de planificación y control (*command and control measures*): ello era así porque se percibía que ofrecía una mejor protección que las medidas fiscales en tanto que los objetivos medioambientales estaban claramente especificados en términos físicos que no podían superarse y, además, permitía ocultar los costes y su distribución, lo cual a su vez evitaba complejos debates sobre equidad (Fujiwara *et al.*, p. 3). A partir de los años 90, sin embargo, se inició una tendencia hacia la imposición de medidas fiscales. Más recientemente se han sumado los sistemas de comercio de permisos de emisiones.

³⁴ Tal como lo plantea la Comisión Europea en la propuesta de Decisión del Consejo que modifica la Decisión del Consejo (UE) 2016/915, documento COM(2020) 219 final, de 19 de mayo, <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2020/EN/COM-2020-219-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>>.

³⁵ Al 31 de diciembre de 2018, 77 Estados, que representan el 76,62 % de la actividad de aviación internacional, habían expresado su intención de participar voluntariamente en el CORSIA desde su inicio (OACI, 2019).

La teoría económica clásica defiende que el establecimiento de impuestos medioambientales, del mismo modo que los llamados impuestos sobre el pecado (tabaco, alcohol, juego, por ejemplo) se basa en la existencia de externalidades negativas derivadas de un determinado producto o actividad económica y que no han sido incorporadas en el coste de los bienes producidos o servicios prestados. Las externalidades implican que la producción esté por encima de la cantidad óptima, en tanto que los precios y demanda están distorsionados, dando lugar a una degradación medioambiental por encima del óptimo social (Fujiwara *et al.*, 2006, p. 3).

La principal ventaja de los impuestos medioambientales es que consiguen una eficacia estática, ya que se reduce al mínimo el coste de la gestión ambiental por parte de la Administración (más sencillo que el enfoque regulatorio), y dinámica, ya que los operadores tienen un incentivo para reducir sus emisiones y reducir así su factura fiscal (Agencia Europea de Medio Ambiente, 2016, p. 15), a pesar de que esto es más difícil en sectores, como la aviación, en los que las mejoras en la eficiencia energética revisten una elevada complejidad técnica.

Por otro lado, la imposición medioambiental se ha justificado tradicionalmente por la llamada teoría del doble dividendo: por un lado, se produce una mejora en el medio ambiente y, por otro, los ingresos de estos impuestos (ingresos que no existen en el caso del enfoque regulatorio) pueden utilizarse para reducir la imposición sobre el trabajo y el capital, lo que en última instancia redundaría en un mayor empleo. Algunos autores sostienen que la teoría del doble dividendo nunca ha sido probada (Fujiwara *et al.*, 2006, p. 6) o que, cuanto menos, es controvertida (Rodríguez Méndez, 2005, p. 37).

4.2. Consideraciones generales sobre el diseño de impuestos a la aviación

El establecimiento de impuestos a la aviación de manera unilateral por los diferentes estados resulta, tal como demuestran los hechos, en una baja tributación.

En primer lugar, debido a la existencia de externalidades transfronterizas (la gran parte de las emisiones son debidas al tráfico aéreo internacional). Además, la acción unilateral de determinados estados reduce la presión de otros estados para implementar medidas similares, ya que pueden operar como *free-riders*, como podría ocurrir con los paraísos fiscales en el ámbito de la fiscalidad del capital (Auerswald *et al.*, 2011, pp. 12-13; Farid *et al.*, 2016, p. 26). Los estados caen, además, en el dilema del prisionero: unos mayores impuestos implicarían menor contaminación, pero tienen otros incentivos para no implementarlos, como alcanzar una mayor cuota en el mercado internacional y, por tanto, favorecer a las aerolíneas nacionales; o el miedo a perder turistas (Keen y Strand, 2006, p. 29). Y ello, a su vez, produce una competencia entre estados, no tanto para bajar impuestos (*race to the bottom*), porque no es necesario, sino para continuar con impuestos bajos o abolirlos (*stucked to the bottom*).

En segundo lugar, la potencial movilidad de los sujetos pasivos (pasajeros) y de las bases imponibles (combustible) también supone una amenaza de competencia fiscal que implica, a su vez, una reducción de los tipos impositivos por debajo del límite óptimo. Así, para rutas con una escala, es posible que las aerolíneas alteren la estructura de los trayectos y de los *hub* en respuesta a tratamientos fiscales diferenciados entre países e incluso entre aeropuertos. En el caso de impuestos al combustible, el repostaje podría derivarse a jurisdicciones con menor carga fiscal, aunque ello puede suponer, a su vez, un mayor coste derivado de la mayor carga de la aeronave (Keen y Strand, 2006, p. 29). Asimismo, los pasajeros pueden elegir desplazarse a aeropuertos cercanos en otros países, como ocurrió en el caso de los Países Bajos, si bien este factor tiene una incidencia limitada (pensemos –por ejemplo– en España, donde no habría alternativa factible).

Lo anteriormente expuesto sugiere que la creación de nuevos impuestos a la aviación debería hacerse de manera coordinada a nivel internacional. La posición de la OACI, como organismo internacional, y de la IATA, como organización empresarial, sobre la fiscalidad de la aviación internacional hace difícil pensar en una solución global, pero sí que podrían arbitrarse medidas de carácter regional, especialmente en el seno de la Unión Europea. Dichos impuestos podrían ser figuras armonizadas o bien podría tratarse de un impuesto de carácter comunitario (que, además, pero no necesariamente, podría constituir un recurso propio de la Unión). Dicha propuesta, aun siendo la más apropiada para algunos autores (Krenek y Schratzenstaller, 2016, p. 9), plantea problemas políticos, como el aumento euroescepticismo (Krenek y Schratzenstaller, 2019, p. 177). En el epígrafe 5 se esbozan los fundamentos y posibles líneas maestras de dicha armonización.

4.3. Tipología de impuestos

4.3.1. Clasificaciones

Los impuestos sobre la aviación, tanto los existentes como los propuestos, pueden clasificarse atendiendo a distintos criterios: naturaleza jurídica, base imponible o efectividad medioambiental, entre otros. El presente trabajo abordará únicamente los impuestos ambientales (y no todos) y queda fuera de su ámbito, por tanto, el análisis del IVA.

La definición legal de impuesto ambiental se contiene en el artículo 2 del Reglamento (UE) n.º 691/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de julio de 2011, relativo a las cuentas económicas europeas medioambientales, que los define como aquellos cuya «base imponible» es una unidad física (o una unidad física similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medio ambiente y que se identifique como un impuesto en el Sistema Europeo de Cuentas (SEC 95). La definición pone énfasis en la base imponible, que son elementos que tienen un impacto negativo en el medio ambiente.

Eurostat aprobó en 1997, junto con la Comisión Europea (DG ENV, DG TAXUD), la OCDE y la Agencia Internacional de la Energía, una lista detallada de impuestos medioambientales basada en la base imponible, diferenciando entre impuestos sobre: 1) la energía (incluye el combustible para transporte y las emisiones de gases de efecto invernadero); 2) el transporte (incluye los impuestos sobre vuelos y billetes); 3) la contaminación (incluye impuestos sobre la emisión de NO_x, SO_x y otras emisiones); y 4) el uso de los recursos (Eurostat, 2013).

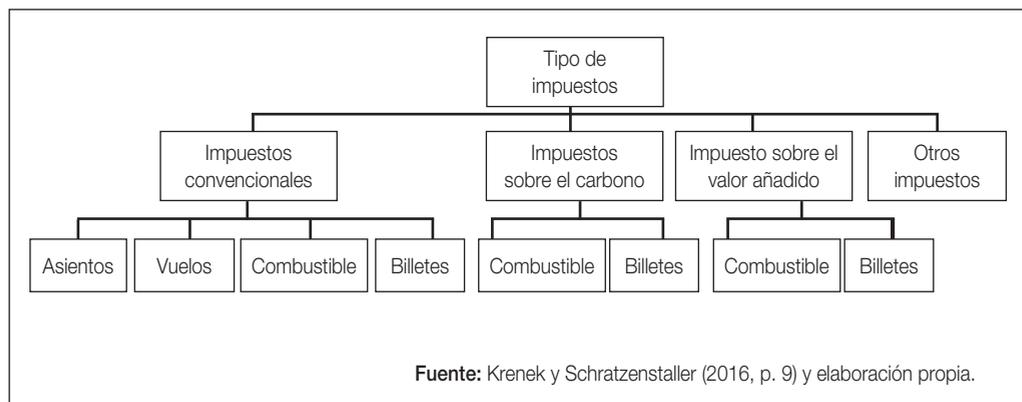
Los impuestos medioambientales también se pueden clasificar de acuerdo con la efectividad, diferenciando entre: 1) tasas de coberturas de costes (cubren costes de los servicios ambientales, como el tratamiento de aguas); 2) impuestos incentivo (creados para cambiar el comportamiento de productores y consumidores); y finalmente, 3) impuestos ambientales de finalidad fiscal (creados principalmente para recaudar). En un entorno de preocupación sobre el cambio climático y sus efectos adversos, una clasificación como esta tiene mucho más sentido.

El criterio de la base imponible es más objetivo y amplio, ya que se refiere a impuestos que gravan actividades contaminantes, independientemente de la voluntad del legislador de reducirlas (OCDE, 2010, p. 33). El legislador, por su parte, muchas veces justifica la creación de nuevas figuras impositivas en la protección del medio ambiente, mientras que la estructura del impuesto está dirigida principalmente a incrementar la recaudación y no a incidir en el comportamiento de los operadores (por ejemplo, porque la demanda es inelástica o porque no hay alternativa menos contaminante). Por ejemplo, el *Air passenger duty* de Reino Unido nació con una inequívoca voluntad recaudatoria (Seely, 2019)³⁶.

Desde un punto de vista jurídico podemos hablar de IVA e impuestos especiales. El primero es un impuesto de carácter general que se caracteriza por percibirse en cada fase del proceso de producción y distribución, lo cual permite al sujeto pasivo deducirse los importes abonados en las etapas anteriores del proceso y la carga final recae sobre el consumidor; mientras que el segundo grava un consumo específico y no puede ser objeto de deducción (aunque habitualmente se articulan con un régimen suspensivo según el cual el impuesto no se exige en el momento de la realización del hecho imponible sino en el momento en que se produce la puesta a consumo). Dichos impuestos especiales pueden articularse a través de un gravamen específico, *ad valorem* o mixto.

Finalmente, ya en el ámbito de los impuestos a la aviación, Krenek y Schratzenstaller (2016) proponen una clasificación híbrida que, además del IVA, incluye impuestos específicos convencionales (que encajan más bien en la categoría de impuestos sobre el transporte) e impuestos que tienen en cuenta las emisiones causadas por la aviación (más similares a impuestos sobre la energía, en la medida en que tienen en cuenta el carbono emitido).

³⁶ El Canciller de la Hacienda Pública (*Chancellor of the Exchequer*) manifestó en el debate sobre el presupuesto de noviembre de 1993 que «necesitaba aumentar los ingresos, haciéndolo de la forma que menos dañase a la economía».



En los apartados siguientes se detalla la tipología de impuestos a la aviación en atención a esta última clasificación.

4.3.2. Impuestos específicos convencionales

El impuesto específico más común es el **impuesto sobre los billetes (o sobre los pasajeros)**, instaurado por países como Francia, Reino Unido, Austria o Alemania, entre otros. Dicho impuesto grava los billetes con origen en determinado país, estableciendo tipos impositivos diferenciados según la distancia (corto/medio/largo alcance) o la clase (turista/preferente).

Aun siendo los más comunes, tienen una efectividad ambiental reducida: siendo cierto que se reducen las emisiones indirectamente (a través del impacto en la demanda)³⁷, el impuesto únicamente cubre una parte de los costes externos y no tiene en cuenta las emisiones producidas, de manera que no induce a las aerolíneas a reducir el uso de combustible, a introducir combustibles híbridos o a maximizar la carga del avión. La diferenciación entre clase turista y preferente incrementa ligeramente la eficiencia medioambiental, ya que los asientos en preferente, en tanto que ocupan más espacio, contaminan más en términos relativos.

Los **impuestos sobre asientos** gravan los asientos que ofrece cada aerolínea por vuelo, independientemente de que sean ocupados, mientras que los **impuestos sobre vuelos** gravan cada vuelo sin tener tampoco en cuenta la ocupación de este. En principio, esta configuración supone un incentivo –aunque discreto– para aumentar la ocupación de vuelos y, en conjunto, reducir el número de estos y, por tanto, reducir las emisiones.

³⁷ La Comisión Europea (2005, p. 27), asumiendo una inelasticidad de la demanda de 1,1, 0,8 y 0,6, previó una reducción de la demanda del 10%/7%/5% para vuelos comunitarios y del 15%/11%/8% para vuelos con destino fuera de la Unión Europea.

En todos los supuestos anteriores, el sujeto pasivo (bien como contribuyente o sustituto del contribuyente) suele ser la aerolínea, ya que facilita la gestión del impuesto, y el impuesto suele repercutirse al pasajero jurídicamente, para el caso del impuesto a los billetes y económicamente, para el resto de impuestos.

Por su parte, los **impuestos sobre el combustible** imponen un gravamen fijo por litro de combustible sin tener en cuenta las emisiones totales (los vuelos de corto y largo alcance son más contaminantes que los de medio alcance). Dicho impuesto reduce las emisiones a causa de la reducción de la demanda e incentiva a las aerolíneas a mejorar la eficiencia energética de las aeronaves (Comisión Europea, 2005, p. 25). Asimismo, incentiva a las aerolíneas a maximizar la carga para minimizar el coste por pasajero. Este impuesto plantea problemas de evasión en la medida en que las aeronaves pueden repostar en otros estados, aunque ello a veces también supone un mayor coste debido al propio peso del combustible. En este tipo de impuesto, el sujeto pasivo son las refinerías (o importadores), los distribuidores o las aerolíneas (Keen *et al.*, 2013, p. 734).

4.3.3. Impuestos sobre el carbono

Los impuestos sobre el carbono son los más eficientes desde el punto de vista medioambiental, ya que incentivan al uso de combustibles bajos en carbono (a diferencia del impuesto sobre el combustible, que lo grava independientemente de su composición). Asimismo, suponen un incentivo para aumentar la eficiencia de las aeronaves, y reducen la demanda, particularmente para vuelos de corto y largo alcance, que son los más contaminantes.

Pueden gravar tanto los billetes (en función de las emisiones previstas por vuelo y pasajero) como el combustible (según las emisiones por litro de combustible). Esta última modalidad, además, incentiva a las aerolíneas para maximizar la carga y reducir el uso de combustible.

Este tipo de impuesto, a pesar de ser el más eficiente en términos ambientales, es el menos implementado en la Unión Europea, entre otros motivos por los mayores costes de gestión.

4.3.4. Otros impuestos

La clasificación de Krenek y Schratzenstaller no incluye la última categoría de «otros impuestos», necesaria para completar la exposición de todos los tipos de impuestos ambientales que pueden gravar el sector aéreo. El derecho comparado tiene ejemplos de impuestos sobre el ruido, sobre contaminantes (óxido de nitrógeno, partículas en suspensión) o sobre la congestión en las zonas cercanas a los aeropuertos. Muchas de estas figuras ni siquiera pueden calificarse como impuestos, sino más bien tasas gestionadas por los mismos aeropuertos, y destinadas a un fin concreto. Aparte están las tasas o prestaciones patrimoniales públicas que los aeropuertos cargan a las aerolíneas como contraprestación a los servicios que les prestan (AENA, 2020).

5. Hacia un impuesto comunitario sobre los billetes de avión

5.1. Breve análisis de derecho comparado y tendencias

En la actualidad hay cinco Estados miembros de la Unión Europea que tienen algún tipo de impuesto sobre los billetes: Austria, Alemania, Francia, Italia y Suecia (Comisión Europea, 2019b) y, en el pasado, cuatro estados más también lo tuvieron, pero lo derogaron: Dinamarca, Irlanda, Malta y Países Bajos. Se trata de impuestos fijos sobre los billetes con dos variables: distancia del vuelo (corto, medio y largo alcance) y clase (turista, preferente), que oscilan desde los 3,50 euros de Austria (corto alcance, turista) hasta los 41,99 euros de Alemania (largo alcance).

Aunque ya no es miembro de la Unión Europea, cabe destacar el *Air passenger duty* de Reino Unido. Aun siendo el *hub* aeroportuario más importante de Europa (el aeropuerto de Heathrow recibió casi 81 millones de pasajeros en 2019) (Heathrow Airport, 2020), dicho país cuenta con una de las tasas más elevadas del mundo: el impuesto oscila entre las 13 libras (vuelos de menos de 2.000 millas³⁸, turista) y las 172 libras (vuelos de más de 2.000 millas, preferente). La recaudación del impuesto ascendió a 3.641 millones de libras en el periodo abril 2019-marzo 2020, aunque los ingresos de marzo de 2020 fueron significativamente menores debido a la crisis de la COVID-19 (HM Revenue and Customs, 2020).

Fuera del ámbito europeo, países como Estados Unidos, Brasil o Australia cuentan con similares impuestos a los billetes.

El caso del impuesto sobre los billetes de Países Bajos, únicamente en vigor desde el 1 de julio de 2008 al 1 de julio de 2009, es también significativo. Los estudios preliminares del impuesto preveían una caída de pasajeros entre el 8 % y el 10 % en el aeropuerto de Amsterdam-Schiphol, descenso que se incrementó como resultado de la crisis económica. A ello se sumó la tendencia en las regiones orientales y meridionales a utilizar aeropuertos de Alemania (Weeze) y Bélgica (Charleroi), respectivamente, donde –además– compañías de bajo coste, como Ryanair, tenían importantes bases. En total, se estima que un millón de pasajeros neerlandeses optó por utilizar los aeropuertos de Alemania y Bélgica durante el periodo en que estuvo en vigor el impuesto (Gordijn y Kolkman, 2011).

Tal vez por este fiasco, y por su tradición ecológica³⁹, los Países Bajos son en la actualidad unos firmes defensores de la creación de impuesto comunitario sobre la aviación y, en su defecto, de un impuesto doméstico cuya entrada en vigor está prevista para el año 2021. El Ministerio de Finanzas neerlandés convocó una conferencia internacional en junio

³⁸ La distancia es la existente entre Londres y la capital del país de destino.

³⁹ Dicha pretendida tradición ecológica no es tan evidente para algunos autores. Véanse Chagnon (2016) y Van Rooij (2017).

de 2019 en La Haya que reunió a participantes de 31 países, de la Comisión Europea, del Fondo Monetario Internacional y de la OCDE para compartir experiencias y explorar las bases comunes para aumentar la fiscalidad del sector aéreo, centrándose en los impuestos a los billetes y al queroseno.

Dicha conferencia fructificó en la breve comunicación conjunta de nueve Estados miembros «EU coordination for aviation pricing»⁴⁰, publicada el 7 de noviembre de 2019, en la que se solicita a la Comisión Europea que abra un debate sobre la fiscalidad del sector aéreo, tomando en consideración los sistemas nacionales, la competitividad de los sectores afectados y la posición geográfica y el desarrollo de la infraestructura de transporte de los Estados miembros.

Hasta la fecha, la Comisión Europea no se ha pronunciado expresamente, sobre esta petición, pero sí que es cierto que ha publicado algún documento al respecto (Comisión Europea, 2019b) y analizó el tema en profundidad en la segunda mitad de los 2000 con ocasión del debate sobre el incremento de la financiación al desarrollo (Comisión Europea, 2005). Por otra parte, la Comisión financia, en el marco del Programa Horizon 2020, el proyecto FAIRTAX⁴¹, centrado en la elaboración de recomendaciones sobre fiscalidad justa y sostenible, y que ha abordado esta materia.

La imposición del queroseno, actualmente exento de acuerdo con la Directiva sobre la fiscalidad de la energía, es otra de las alternativas (no necesariamente excluyente, como se defiende en este trabajo) a la creación de un impuesto comunitario a los billetes, y también está siendo objeto de debate político y doctrinal (Pache, 2019a, 2019b) y de estudio por parte de la Comisión (Comisión Europea, 2019a).

5.2. Propuesta de un impuesto español sobre los billetes

A diferencia de otras iniciativas en el ámbito de la fiscalidad comunitaria, donde España tiene tradicionalmente un papel proactivo (impuesto sobre transacciones financieras, impuesto sobre determinados servicios digitales, intercambio automático de información sobre cuentas financieras, lucha contra el fraude), la imposición sobre los billetes aéreos ha generado tradicionalmente suspicacias, debido –tal como se ha mencionado en el epígrafe 1– a la situación periférica del país, al fenómeno insular y, sobre todo, a la importancia estratégica del turismo en la economía.

La Dirección General de Tributos inició el pasado 28 de febrero de 2020 un procedimiento de consulta previa⁴² sobre la creación de nuevo impuesto sobre el sector aéreo (Mi-

⁴⁰ Véase la nota al pie 9.

⁴¹ <<https://www.umu.se/en/fairtax/>>.

⁴² Regulado en los artículos 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

nisterio de Hacienda, 2020). El documento hace notar 1) la baja recaudación en España de los impuestos medioambientales (1,83 % del PIB frente a una media de la Unión Europea del 2,40 %) y de los impuestos sobre el transporte (0,2 % del PIB frente a una media de la Unión Europea del 0,5 %); 2) el aumento previsto de las emisiones de la aviación internacional (de un 300 % en 2050 respecto de los niveles de 2010, poniendo en peligro el cumplimiento de los objetivos establecidos en el Acuerdo de París); y 3) el compromiso del Gobierno de España para alcanzar el objetivo de la neutralidad climática a más tardar en el año 2050. Todo ello hace necesario, según el Ministerio de Hacienda, la creación de un nuevo impuesto que grave el sector aéreo.

El documento de consulta no especifica ni el tipo de impuesto que se pretende crear ni su estructura, pero excluye gravar el queroseno (entre otros motivos, y con los matices realzados en este trabajo, porque lo impide tanto la Directiva sobre la fiscalidad de la energía como el Convenio de Chicago). Por todo ello, parece que el gobierno podría inclinarse por crear un impuesto sobre los billetes aéreos como ya han hecho otros países europeos. Sin embargo, desde el inicio de la actual crisis sanitaria, no ha habido ningún pronunciamiento sobre este impuesto, a diferencia de otras figuras impositivas propuestas, como el impuesto sobre determinados servicios digitales o el aumento de la fiscalidad de las personas físicas.

Sí que se sabe, como se preveía, que los vuelos a las islas estarán exentos: la ministra de Hacienda confirmó al presidente de las islas Canarias que la voluntad inequívoca del Gobierno era excluir de la aplicación del impuesto a dichas islas (EFE, 2020b) y parece que también a las Baleares (Diario de Ibiza, 2020). Otras fuentes han manifestado que el impuesto, inspirado en el referente francés, será progresivo e irá aumentando en función de la distancia del vuelo, pudiendo alcanzar hasta los 18 euros por trayecto (elconfidencial-digital.com, 2020). También es previsible, como en otros países, que se declaren exentos los vuelos en conexión⁴³.

En el plano académico, Rodríguez Mejías (2020) propone la creación de un impuesto a los billetes para vuelos de corta distancia, para situarlo en igualdad de condiciones con otros medios de transporte, como el tren, que soporta el impuesto a la electricidad y el IVA (también para trayectos internacionales, a diferencia del avión). El impuesto se aplicaría a rutas de menos de 850 km y para las que la alternativa de transporte dure menos de 5,5 veces la

Documento de consulta disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/consulta_publica_aviacion2.pdf>.

⁴³ Por ejemplo, Reino Unido establece las siguientes exenciones: niños menores de dos años, pasajeros realizando determinadas tareas en vuelo, pasajeros transportados por obligación legal, pasajeros en tránsito y en conexión, vuelos de emergencia o de servicio público, vuelos de placer de corta duración (menos de 60 minutos con origen y destino en el mismo aeropuerto) y vuelos con origen en la región escocesa de Tierras Altas e Islas (*Highlands and Islands*), vuelos con circunstancias ajenas al control de la aerolínea (mala meteorología o fallos mecánicos) y vuelos de la OTAN. Véase <<https://www.gov.uk/guidance/exemptions-from-air-passenger-duty>>.

duración del vuelo. Aplicaría a la mayoría de destinos domésticos peninsulares y a alguno internacional, como la ruta Barcelona-París (no así a la ruta Madrid-Lisboa, cuya alternativa ferroviaria dura un poco más de 9 horas)⁴⁴. Un incremento del precio de los billetes en un 10 % implicaría una reducción en la misma cuantía de la demanda, si bien también conllevaría consecuencias negativas en términos de empleo, competitividad de determinadas aerolíneas de menor tamaño y viabilidad de aeropuertos pequeños.

Por su parte, el Ayuntamiento de Barcelona propuso en enero de 2020 la supresión del puente aéreo entre Barcelona y Madrid sobre la base de que existe una alternativa ferroviaria de alta velocidad. Esta propuesta plantea problemas jurídicos (las rutas aéreas internas están liberalizadas) y de tipo práctico (el puente aéreo sigue siendo más rápido que el tren y sirve para enlazar vuelos internacionales). Por otro lado, aerolíneas como Iberia no se oponen a una reducción de la oferta en rutas en las que el AVE tiene una cuota de mercado muy elevada (Triguero, 2019).

Esta iniciativa, criticada ampliamente, va en línea con la tendencia internacional de promover el tren frente al avión y del *flygskam* (vergüenza de volar) (García, 2019). A modo de ejemplo, la aerolínea KLM ha suprimido desde el 29 de marzo de 2020 alguno de sus vuelos diarios entre Ámsterdam-Schiphol y Bruselas (KLM, 2019) y el gobierno francés ha exigido a Air France, a cambio de un paquete de ayuda de 7.000 millones de euros, dejar de operar rutas de corto alcance para las que haya una alternativa de tren de menos de dos horas y media (Le Figaro, 2020). Por otro lado, se prevé que el mercado del tren de alta velocidad experimente aumentos del 10 % anuales (Morgan, 2020) y la oferta de trenes nocturnos parece que está repuntando, tras años de cierres de rutas (Rutherford, 2020; Harris, 2020). Finalmente, la Comisión Europea (2020b, 2020c) ha propuesto que 2021 sea el año del ferrocarril.

Finalmente, y aunque gravan externalidades diferentes, también debería valorarse la integración de este impuesto con otros gravámenes sobre el sector, como el impuesto catalán sobre las emisiones de óxido de nitrógeno de la aviación comercial.

5.3. Necesidad de una acción coordinada y base legal

El establecimiento de un impuesto sobre los billetes de avión a nivel comunitario presentaría numerosas ventajas, más teniendo en cuenta que la externalidad que pretende corregir es de carácter transfronterizo. Tal como manifestó el gobierno neerlandés (Ministerio de Finanzas, 2019), un enfoque coordinado a nivel comunitario incrementaría la efectividad de un impuesto a la aviación y minimizaría los efectos colaterales (por ejemplo, desplazamiento de viajeros a aeropuertos limítrofes), así como las diferencias entre Estados miembros. Asimismo, la legitimidad del impuesto aumentaría si se aplica a diferentes contribuyentes

⁴⁴ <https://www.renfe.com/viajeros/viajes_internacionales/lusitania.html>.

internacionales (y, por otro lado, se hace recaer el peso de la decisión sobre «Bruselas»). Por otro lado, una acción no coordinada entre los Estados miembros podría fragmentar el mercado único y distorsionar la competencia.

No se puede obviar que una acción a nivel internacional sería deseable, pero la posición de la OACI, la presión de la industria (IATA, fabricantes, aeropuertos) y, en menor medida, la asignación de grandes recursos por parte de la OCDE a otros proyectos como BEPS, hace poco realista obtener un cierto grado de armonización a nivel internacional en el corto plazo.

La base legal que permitiría la creación de un impuesto comunitario sobre los billetes de avión, con independencia del destino que se dé a la recaudación de este⁴⁵, es la política comunitaria en materia de medio ambiente. El artículo 191.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece que:

[...] la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente contribuirá a alcanzar [...] la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente [...] y el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente y en particular a luchar contra el cambio climático.

A tal fin, el artículo 192.2 del TFUE encomienda al Consejo adoptar, mediante el procedimiento legislativo especial (unanimidad)⁴⁶, disposiciones de carácter esencialmente fiscal para la realización de los objetivos fijados en el artículo 191 del tratado.

Adicionalmente, también podría plantearse el recurso al artículo 113 del TFUE, sobre la base de que algunos Estados miembros ya tienen un impuesto sobre los billetes y que la armonización en esta materia podría justificarse en su necesidad para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones de la competencia (Schratzenstaller y Krenek, 2019, p. 28).

En cualquier caso, la experiencia empírica demuestra que la regla de la unanimidad en materia fiscal es un obstáculo a la armonización. Alternativamente podría recurrirse al mecanismo de cooperación reforzada, introducido por el Tratado de Ámsterdam y recogido en

⁴⁵ Recurso propio de la Unión Europea, una fuente comunitaria de financiación para el desarrollo, adscripción a un gasto concreto –mitigar el cambio climático– o al presupuesto general de cada estado.

⁴⁶ La Comisión también ha manifestado que propondrá el uso de las disposiciones de los Tratados que permiten al Parlamento Europeo y al Consejo adoptar propuestas en el área de la fiscalidad medioambiental a través del procedimiento legislativo ordinario, que requiere mayoría cualificada de voto pero no unanimidad (Comisión Europea, 2019a, p. 5). En este sentido, véase también Comisión Europea (2019d), que aboga por la activación de las cláusulas *passerelle* que permiten que materias sujetas a la regla de unanimidad pasen a regirse por la regla de mayoría cualificada. El artículo 192(2) del TFUE contiene una cláusula *passerelle* específica.

el artículo 20 del TUE y desarrollado en los artículos 326 a 334 del TFUE, aunque tampoco asegura el éxito. Dicho instrumento requiere la participación de al menos nueve Estados miembros y deben cumplirse determinados requisitos: únicamente puede referirse a competencias no exclusivas de la Unión; debe respetar sus principios y el marco institucional; no se puede perjudicar el mercado interior ni la cohesión económica, social y territorial ni constituir un obstáculo para los intercambios entre los Estados miembros y; por último, tampoco puede producir distorsiones de la competencia entre los Estados cooperantes.

Hasta la fecha, la única cooperación reforzada autorizada⁴⁷ en materia fiscal ha sido la relativa al posible impuesto sobre las transacciones financieras, basado en el artículo 113 del TFUE. La Comisión presentó la propuesta de Directiva en 2013 (Comisión Europea, 2013) y aún se encuentra bajo discusión, especialmente después de que Francia y Alemania relanzaran la propuesta en enero de 2019⁴⁸. Como curiosidad, el comunicado conjunto sobre la creación de nuevas figuras impositivas ha sido emitido por nueve Estados miembros.

6. ¿Y hacia un impuesto comunitario sobre el queroseno?

Los impuestos sobre los billetes pueden resultar útiles para desincentivar los vuelos cortos que tienen una alternativa menos contaminante (tren de alta velocidad, principalmente): un vuelo corto consume menos combustible y, por tanto, un impuesto especial tendría un impacto más reducido en la demanda y en el precio.

Por otro lado, y tal y como se ha expuesto en el epígrafe 4.3.2, los impuestos sobre los billetes únicamente cubren una parte de las externalidades negativas y prescinden de las emisiones producidas, con lo que no suponen un incentivo real para aerolíneas (y fabricantes) para aumentar la eficiencia de las aeronaves, sino que se erigen como un instrumento meramente recaudatorio que indirectamente –eso sí– reduce las emisiones debido a que la demanda se ve afectada de modo negativo.

Por ello, el establecimiento de un impuesto sobre los billetes se ha planteado como un primer paso que debería coexistir, en un futuro, con una imposición basada en el carbono.

La imposición sobre el queroseno existe en otros países de la OCDE como Canadá, Estados Unidos, Australia, Japón o en *hubs* aeroportuarios relevantes como Hong Kong (71,5 millones de pasajeros en 2019), con tipos impositivos que oscilan entre los 0,02 euros por litro en Australia a los 0,70 euros por litro en Hong Kong (Comisión Europea, 2019b, p. 29).

⁴⁷ Establecida por la Decisión del Consejo 2013/52/UE, de 22 de enero de 2013, por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras.

⁴⁸ Véase *State of play of the financial transaction tax*. Documento 10097/19 del Consejo de 7 de junio. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_10097_2019_INIT&from=EN>.

Como se ha expuesto en el epígrafe 3.3.2, la Directiva sobre la fiscalidad de la energía faculta –sin más– para someter a imposición el queroseno de los vuelos domésticos y permite renunciar a la aplicación de la exención para transporte internacional e intracomunitario o establecer un tipo impositivo menor al mínimo, siempre que medie un acuerdo bilateral entre Estados. El Convenio de Chicago tampoco se opone a ello, aunque las resoluciones –no vinculantes– de la OACI establezcan lo contrario.

El problema jurídico surge cuando un ASA entre dos estados recoge la exención, exención que también puede tener lugar en ASA firmados entre Estados miembros cuya entrada en vigor se produjo con anterioridad a la implementación del artículo 3 del Reglamento (CEE) n.º 2408/92 del Consejo, de 23 de julio de 1992, relativo al acceso de las compañías aéreas de la Comunidad a las rutas aéreas intracomunitarias (Pache, 2019a, p. 5).

Dicho autor defiende que, en virtud del principio de primacía del derecho comunitario, el artículo 14.2 de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía tiene preferencia sobre las disposiciones (y eventuales prohibiciones) de los ASA firmados entre dos Estados miembros y, por tanto, que los ASA intracomunitarios no pueden prohibir la implementación de un impuesto al queroseno y todos los operadores de la Unión Europea (y de la Zona Europea Común de Aviación –ZECA⁴⁹).

Por lo que se refiere al Acuerdo de Cielos Abiertos entre la Unión Europea y Estados Unidos⁵⁰, su artículo 11.2 c) establece la exención –sobre la base de reciprocidad– del queroseno repostado, aunque también prevé en el artículo 11.6 que, en el caso de que dos o más Estados miembros deseen someter a tributación el queroseno utilizado por aerolíneas estadounidenses cuando operen vuelos intracomunitarios, el Comité mixto deberá examinar la cuestión de acuerdo con lo que establece el artículo 18.4 e). Dicho artículo dispone, a su vez, que el Comité promoverá la cooperación a través de la «toma de decisiones por consenso sobre cualesquiera asuntos relativos a la aplicación del artículo 11, apartado 6».

Por tanto, y con independencia de la particular problemática que presentan los ASA no comunitarios, la imposición del queroseno de vuelos intracomunitarios se podría conseguir a través de la supresión de la exención contenida en el artículo 14.1 b) de la Directiva 2003/96/CE. Habrá que esperar, al menos, hasta junio de 2021 para ver en qué términos se pronuncia la propuesta de revisión de dicha directiva (Comisión Europea, 2019a, p. 10).

⁴⁹ Además de los Estados miembros de la Unión Europea, incluye a Albania, Bosnia y Herzegovina, Islandia, Macedonia del Norte, Noruega, Serbia, Montenegro y la República de Kosovo). España no ha reconocido formalmente a Kosovo como estado independiente.

⁵⁰ Decisión 2007/339/CE del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros de la Unión Europea, reunidos en el seno del Consejo de 25 de abril de 2007 relativa a la firma y la aplicación provisional del Acuerdo de transporte aéreo entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y los Estados Unidos de América, por otra. <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32007D0339&from=EN>>.

Alternativamente, la herramienta más factible sería la firma de acuerdos bilaterales o un acuerdo multilateral que estableciera la imposición del queroseno respetando el artículo 7.1 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales y el artículo 24 del Convenio de Chicago. Dichas disposiciones prevén que el impuesto especial debe devengarse en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo y que no puede someterse a imposición el combustible que lleva abordo una aeronave cuando aterriza en un aeropuerto de un Estado contratante, respectivamente. Como ya se ha comentado, las estrategias de repostaje en terceros estados son poco probables debido a la ineficiencia que supone volar con exceso de combustible (y por ende, de carga).

Para ello, la opción más sencilla sería crear un impuesto especial que se devengue en el momento del repostaje⁵¹. El tipo impositivo puede ser inferior a los 330 euros por 1.000 litros, como establece la Directiva sobre la fiscalidad de la energía, pero también superior, ya que no hay ninguna disposición que lo impida.

Por otro lado, no debe perderse de vista que la existencia de ASA que prevén la exención del queroseno puede producir tratamiento desigual entre operadores, de dos tipos: 1) operadores UE/ZECA y operadores no comunitarios exentos por un ASA; y 2) operadores no comunitarios exentos y no exentos bajo un ASA. Por otro lado, el artículo 11 del Convenio de Chicago prohíbe la discriminación de operadores según su nacionalidad. Para ello, Pache (2019b, pp. 4-5) propone bien renegociar los ASA para eliminar dichas exenciones para vuelos intracomunitarios (a pesar de que pocas aerolíneas no comunitarias operan vuelos intracomunitarios)⁵² o bien establecer una cláusula *de minimis* (como las que existen en materia de ayudas de estado o en la Directiva EU ETS) que declare exento un determinado número de vuelos, en función del nivel de vuelos operados por aerolíneas no comunitarias.

En definitiva, la opción de política fiscal más recomendable pasaría por someter a imposición tanto los billetes como el queroseno, siempre que se superen satisfactoriamente los obstáculos legales que la actual arquitectura legislativa plantea.

7. Conclusiones

Cambio climático

La creciente concienciación sobre los problemas que plantea el cambio climático en el medio y largo plazo y el liderazgo de la Unión Europea en la llamada transición verde ha

⁵¹ El grupo de presión *Fairosene* presentó el 10 de mayo de 2019 una iniciativa ciudadana europea proponiendo la creación de un impuesto al queroseno. Véase <https://europa.eu/citizens-initiative/initiatives/details/2019/000009_en>.

⁵² Véase el epígrafe 3.3.2 *in fine*.

puesto en el punto de mira a la fiscalidad de la energía y del transporte, y, en particular, del transporte aéreo internacional. La aviación es responsable del 3,6 % de las emisiones de gases de efecto invernadero de la Unión Europea y del 13,4 % de las emisiones totales del transporte. Además, es un sector tradicionalmente poco gravado.

Baja carga fiscal de la aviación internacional

La baja imposición del sector se debe, por lo que se refiere al IVA, a las cláusulas *standstill* establecidas en la Sexta Directiva que permiten la exención del IVA en el transporte aéreo internacional de viajeros (de las que todos los Estados miembros, sin excepción, han hecho uso, y que se mantienen pese a que la Comisión ha planteado en numerosas ocasiones la conveniencia de su supresión); y respecto a los *impuestos sobre el combustible de aviación*, a la exención para los carburantes para la aviación internacional.

Dicha exención surgió en los años 1920 en Estados Unidos –país en el que nació la aviación comercial– y era de aplicación a las aerolíneas, ya que la recaudación del impuesto se destinaba a la financiación de la red viaria que –por razones obvias– no utilizaban. El Convenio de Chicago consagró dicha exención en la aviación internacional, aunque referida únicamente al combustible que lleva una aeronave a bordo cuando aterriza en un Estado contratante y no al combustible que se pueda repostar en dicho estado. A partir de los años 60, algunos de los ASA que regulan las rutas entre Estados contratantes empezaron a establecer, bajo condición de reciprocidad, la exención del combustible repostado, exención que se mantiene casi unánimemente hasta la fecha.

Dados estos precedentes y con la intención de asegurar que todas las aerolíneas recibían un tratamiento uniforme en el mercado único que entraba en vigor a partir del 1 de enero de 1993, la Comisión propuso establecer esa exención en la directiva sobre la armonización del impuesto especial sobre hidrocarburos de 1992, que después pasaría en términos muy similares a la Directiva sobre la fiscalidad de la energía de 2003.

En último lugar, la Unión Europea y la OACI han puesto en funcionamiento sistemas de comercio de emisiones, instrumentos de mercado diseñados para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero, aunque el impacto económico en la aviación es reducido.

Propuestas de revisión de la fiscalidad y consideraciones sobre fiscalidad medioambiental

La comunicación sobre el Pacto Verde Europeo plantea la modificación de la directiva sobre la fiscalidad de la energía y el «examen cuidadoso» de las exenciones sobre el combustible del transporte aéreo (no se refiere en ningún momento a la supresión), en una propuesta que será presentada, previsiblemente, en junio de 2021.

Por otro lado, un grupo de Estados miembros liderado por los Países Bajos defiende avanzar hacia una imposición efectiva del queroseno para la aviación y, además, crear un nuevo impuesto armonizado sobre los billetes aéreos. España, país tradicionalmente reacio a gravar la aviación debido –principalmente– a la importancia estratégica del turismo en su economía se ha abierto a esta posibilidad e inició en febrero un procedimiento de consulta previa sobre la implantación de un impuesto que grave el uso del transporte aéreo.

No debe caerse en el error de asumir que cualquier impuesto que incida en la demanda de transporte aéreo es un impuesto medioambiental, al menos si entendemos a estos últimos como aquellos que internalizan los costes externos (contaminación, en este caso) de una determinada actividad, de modo que la producción del bien (o del servicio) se sitúe en la cantidad óptima y no dé lugar a una degradación medioambiental por encima del óptimo social. Por tanto, un impuesto medioambiental bien diseñado debería reducir la demanda, pero además debería suponer un incentivo a las aerolíneas para reducir sus emisiones, aunque este factor queda limitado por el progreso de la tecnología.

De las reformas propuestas, la imposición sobre el queroseno sí que puede tener un marcado carácter medioambiental, mientras que un impuesto sobre los billetes como el que se propone no plantea incentivos para reducir las emisiones y tiene una finalidad meramente recaudatoria. Los impuestos más eficientes desde el punto de vista medioambiental son aquellos que gravan el carbono, ya que incentivan al uso de combustibles bajos en carbono y la mejora en la eficiencia de las aeronaves. Sin embargo, son más costosos de gestionar.

Un impuesto comunitario sobre los billetes de avión

Cinco Estados miembros de la Unión en la actualidad y cuatro más en el pasado cuentan o han contado, respectivamente, con algún tipo de impuesto sobre los billetes aéreos, impuestos convencionales fijos que gravan a cada pasajero según la distancia y la clase en la que viaja, estableciendo varios tipos impositivos. Sin embargo, el carácter fragmentado y poco armonizado del tributo resulta en tipos artificialmente bajos y ha supuesto, en algún caso, el desplazamiento de sujetos pasivos (pasajeros) a estados limítrofes.

La base legal del impuesto a los billetes cuya creación se propugna serían los artículos 113 o 192.2 del TFUE. Sin embargo, la armonización tributaria requiere la unanimidad de los miembros del Consejo, situación que se antoja difícil a la luz de las experiencias recientes en materia de fiscalidad comunitaria (impuesto sobre transacciones financieras, impuesto sobre determinados servicios digitales, base común consolidada del impuesto sobre sociedades, entre otros). Una alternativa sería recurrir al mecanismo de cooperación reforzada, que requiere el concurso de nueve Estados miembros (no en vano, el comunicado conjunto lo firmaron nueve Estados).

Si la armonización no llega, el gobierno neerlandés ha anunciado que creará unilateralmente el impuesto para 2021 (el hecho de que Alemania ya disponga de un impuesto sobre

los billetes evitaría el trasvase de viajeros de un estado a otro). En la misma línea, el Ministerio de Hacienda español ha propuesto crear un impuesto similar. Sin dar muchos detalles al respecto, todo parece indicar, y según ha aparecido publicado en prensa, que se trataría de un impuesto sobre los billetes, con un tipo máximo de 18 euros, y que no gravaría los vuelos con origen y destino en las islas Canarias y Baleares.

Esta figura impositiva no es la más eficiente desde un punto de vista medioambiental, pero puede constituir una herramienta muy efectiva para desincentivar el transporte aéreo en los trayectos cortos en favor de otros medios de transporte, en particular, el tren de alta velocidad, que puede competir en condiciones similares en distancias medias. Además, este tributo plantearía pocos problemas legales a corto plazo y podría tener más margen para una regulación a nivel comunitario, aunque la regla de unanimidad puede convertirse en un obstáculo. Finalmente, la gestión del impuesto es sencilla y poco costosa.

Un impuesto comunitario sobre el queroseno

El impuesto sobre el queroseno se ha planteado como un complemento al impuesto sobre los billetes, porque desincentivaría los vuelos más contaminantes, que son los de largo alcance. Además, es la figura más efectiva desde un punto de vista medioambiental ya que incentiva a las aerolíneas a utilizar combustibles menos contaminantes y a aumentar la eficiencia de las aeronaves. La introducción de este impuesto plantea problemas jurídicos relevantes, derivados del corsé legal que suponen los ASA firmados por los Estados miembros de la Unión (en particular, con terceros estados) y que contienen la exención para el queroseno repostado.

Las soluciones planteadas, únicamente en el ámbito doctrinal, pasarían por suprimir la exención del queroseno contenida en la directiva sobre la fiscalidad de la energía o, alternativamente, firmar acuerdos bilaterales o multilaterales acordando que se grave el queroseno, tal y como permite el artículo 14.2 de la citada directiva. A los operadores no comunitarios vinculados por un ASA que establece la exención se les podría proteger mediante el establecimiento de unas cláusulas *de minimis*, que seguirían declarando exento el queroseno –para todos los operadores– por debajo de determinados umbrales.

En los próximos meses se publicarán estudios de impacto y propuestas legislativas concretas que aborden la cuestión y nos mostrarán cuáles podrían ser los siguientes pasos.

Oportunidad temporal de la reforma

Todas las consideraciones anteriores pierden fuerza con la crisis económica que va a seguir a la crisis sanitaria provocada por la COVID-19 y que ya ha impactado de lleno en las aerolíneas, que han visto reducida su demanda y, sobre todo, sus ingresos y su tesorería, a mínimos. Es posible que no estemos en el momento más oportuno para acometer un incre-

mento de los costes de la aviación a través de la creación de nuevos impuestos, pero lo cierto es que el sector se recuperará en el corto o medio plazo y que el cambio climático sigue siendo una realidad.

Por tanto, es necesario –precisamente en estos tiempos convulsos– revisar con calma la fiscalidad del sector aéreo y diseñar un sistema impositivo más verde que tenga como objeto lograr una economía más sostenible. Buen vuelo.

Referencias bibliográficas

- AENA. (2020). *Guía de Tarifas 2020*. Edición abril. <<http://www.aena.es/csee/ccurl/25/337/Guia-tarifas-abril-2020.pdf>>.
- Agencia Europea de Medio Ambiente. (2016). *Environmental taxation and EU environmental policies*. EEA Report No 17/2016. <https://www.eea.europa.eu/publications/environmental-taxation-and-eu-environmental-policies/at_download/file>.
- Agencia Tributaria de Cataluña. (2019). *Memòria de l'Agència Tributària de Catalunya 2018*. <https://atc.gencat.cat/web/content/documents/01_atc/memories/Memoria-ATC-2018.pdf>.
- Auerswald, H.; Konrad, K. A. y Thum, M. (2010). *Adaptation, Mitigation and Risk-Taking in Climate Policy*. CESifo Working Paper No. 3320. <https://www.ifo.de/DocDL/cesifo1_wp3320.pdf>.
- Chagnon, M. (2016, 18 de diciembre). The Netherlands and Sustainability: Surprisingly not that good... *Dutchreview.com*. <<https://dutchreview.com/featured/the-netherlands-and-sustainability-surprisingly-not-that-good/>>.
- Chrétien, M. (1954). Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel: le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers Etats. *RCADI*, 86, 1-116.
- Comisión Europea. (1990). *Proposal for a Council Directive on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils*. Documento COM(90) 434 final. <<http://aei.pitt.edu/11816/1/11816.pdf>>.
- Comisión Europea. (2005). *Commission Staff Working Document. New Sources of Financing for Development: A Review of Options*. Documento SEC(2005) 467. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/sec_2005_467_en.pdf>.
- Comisión Europea. (2010a). *Innovative financing at a global level*. Documento SEC(2010) 409 final. <https://ec.europa.eu/economy_finance/articles/international/documents/innovative_financing_global_level_sec2010_409en.pdf>.
- Comisión Europea. (2010b). *Libro verde sobre el futuro del IVA. Hacia un Sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*. Documento COM(2010) 695 final. <<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:ES:PDF>>.
- Comisión Europea. (2010c). *Commission Staff Working Document. Accompany-*

- ing document to the Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Document SEC(2010) 1455 final. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec%282010%291455_en.pdf>.
- Comisión Europea. (2013). *Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax*. Documento COM(2013) 71 final. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/com_2013_71_en.pdf>.
- Comisión Europea. (2014). *Study on the economic effects of the current VAT rules for passenger transport. Final Report*. Documento TAXUD/2012/DE334. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/report_passenger_transport.pdf>.
- Comisión Europea. (2019a). *Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. The European Green Deal*. Documento COM(2019) 640 final. <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/european-green-deal-communication_en.pdf>.
- Comisión Europea. (2019b). *Taxes in the Field of Aviation and their impact*. <<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0b1c6cdd-88d3-11e9-9369-01aa75ed71a1>>.
- Comisión Europea. (2019c). *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Informe sobre el mercado europeo del carbono*. Documento COM(2019) 557 final. <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019DC0557&from=ES>>.
- Comisión Europea. (2019d). *Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council. Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy*. Documento COM(2019) 8 final. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/15_01_2019_communication_towards_a_more_efficient_democratic_decision_making_eu_tax_policy_en.pdf>.
- Comisión Europea. (2020a). *European Green Deal: what role can taxation play?* <https://ec.europa.eu/taxation_customs/european-green-deal-taxation-customs_en>.
- Comisión Europea. (2020b, 4 de marzo). *Promoting Sustainable Mobility: Commission proposes 2021 to be the European Year of Rail*. Comunicado de prensa IP/20/364. <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip_20_364/IP_20_364_EN.pdf>.
- Comisión Europea. (2020c, 4 de marzo). *Proposal for a Decision of the European Parliament and of the Council on a European Year of Rail (2021)*. Documento COM(2020) 78 final. <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1588584617063&uri=CELEX%3A52020PC0078>>.
- Cooper, J. C., Jr. (1933). Some legal aspects of gasoline taxation as affecting aviation. *Journal of Air Law*, 4, 17-28.
- Crawford, F. G. (1930). *The administration of the gasoline tax in the United States* (Revised Edition, vol. 15). Municipal Administration Service of New York City.
- Departamento de Estado. (1956). *Foreign Relations of the United States. Diplomatic Papers. 1939. Volume II. General. The British Commonwealth and Europe*. United States Government Printing Office.
- Diario de Ibiza. (2020, 9 de marzo). Hacienda dice que eximirá a Baleares del impuesto al transporte aéreo. *Diario de Ibiza*. <<https://>>

- www.diariodeibiza.es/pitiuses-balears/2020/03/10/hacienda-dice-eximira-balears-impuesto/1128578.html.
- EASA. (2019). *European Aviation Environmental Report*. <https://www.easa.europa.eu/eaer/system/files/usr_uploaded/219473_EASA_EAER_2019_WEB_HI-RES_190311.pdf>.
- EFE. (2020a, 4 de mayo). La Comisión Europea aprueba ayudas francesas de 7.000 millones a Air France por la pandemia. *Expansión*. <<https://www.expansion.com/empresas/transporte/2020/05/04/5eafc3a5e5fdeab10d8b4584.html>>.
- EFE. (2020b, 7 de marzo). Hacienda confirma que Canarias quedará exenta del nuevo impuesto al transporte aéreo. *Expansión*. <<https://www.expansion.com/empresas/transporte/2020/03/07/5e63931c468aeb98598b45e9.html>>.
- Elconfidencialdigital.com. (2020, 2 de marzo). Los billetes de avión subirán 20 euros con el nuevo impuesto ecológico del Gobierno. <<https://www.elconfidencialdigital.com/articulo/dinero/billetes-avion-subiran-20-euros-nuevo-impuesto-ecologico-gobierno/20200302195934139897.html>>.
- Europa Press. (2020, 27 de enero). Ribera no descarta «propuestas razonables» como poner más tasas al avión. *El Mundo*. <<https://www.elmundo.es/economia/2020/01/27/5e2ed345fdddf87358b45e2.html>>.
- Eurostat. (2013). *Environmental taxes. A statistical guide*. <<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5936129/KS-GQ-13-005-EN.PDF>>.
- Faber, J.; O'Leary, A. y Mendes de Leon, P. (2018). *Taxing aviation fuels in the EU*. CE Delft. <<https://www.cedelft.eu/en/publications/download/2693>>.
- Farid, M.; Keen, M.; Papaioannou, M.; Parry, I.; Pattillo, C.; Ter-Martirosyan, A. y other IMF Staff. (2016). *After Paris: Fiscal, Macroeconomic, and Financial Implications of Climate Change*. IMF Staff Discussion Note No, 16/01. <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2016/sdn1601.pdf>>.
- Flemming, S. y Giles, C. (2019, 16 de octubre). Brussels wants to help businesses compete while pursuing climate change targets. *Financial Times*. <<https://www.ft.com/content/154368c8-ef55-11e9-ad1e-4367d8281195>>.
- Fujiwara, N.; Núñez Ferrer, J. y Egenhofer. (2006). *The Political Economy of Environmental Taxation in European Countries*. CEPS Working Document No. 245. <<https://www.ceps.eu/wp-content/uploads/2009/08/1339.pdf>>.
- García, I. (2019, 12 de septiembre). Lo último: sentir «flygskam» o vergüenza de volar en avión por conciencia ecológica. *El Mundo*. <<https://www.elmundo.es/viajes/el-baul/2019/09/12/5d68f792fc6c832b048b4599.html>>.
- Gobierno Federal de Alemania. (2020, 18 de mayo). *A French-German Initiative for the European Recovery from the Coronavirus Crisis*. Comunicado de prensa 173/20. <<https://www.bundesregierung.de/resource/blob/975226/1753772/414a4b5-a1ca91d4f7146eeb2b39ee72b/2020-05-18-deutsch-franzoesischer-erklaerung-english-data.pdf?download=1>>.
- Gordijn, J. y Kolkman, J. (2011). *Effects of the Air Passenger Tax: Behavioral responses of passengers, airlines and airports*. KiM Netherlands Institute for Transport Policy Analysis. <<http://publicaties.minienm.nl/download-bijlage/21153/effects-of-the-air-passenger-tax.pdf>>.
- Graichen, J. (2019, 21 de junio). Aviation in the EU Emission Trading System. *Conference on carbon pricing and aviation taxes*. The Hague, The Netherlands. <<https://www.oeko.de/fileadmin/oekodoc/Aviation-ETS.pdf>>.

- Harris, C. (2020, 19 de enero). Is flight-shaming helping resurrect Europe's overnight trains? *Euronews*. <<https://www.euronews.com/2020/01/19/is-flight-shaming-helping-resurrect-europe-s-over-night-trains>>.
- Heathrow Airport. (2020, 13 de enero). *Heathrow reports superb end to 2019*. <<https://www.heathrow.com/latest-news/heathrow-reports-outstanding-end-to-2019>>.
- HM Revenue and Customs. (2020). *UK Air Passenger Duty Statistics. March 2020*. <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/881784/2020_Mar_APD_Commentary.pdf>.
- IATA. (n.d.). *Value Added Tax. International exemption must be maintained for international travel*. <<https://www.iata.org/contentassets/a72d8d3cfaf84529bc-def6b2dc59f224/value-added-tax.pdf>>.
- IATA. (2019a). *Annual Review 2019*. <<https://www.iata.org/contentassets/c81222d96c9a4e0bb4ff6ced0126f0bb/iata-annual-review-2019.pdf>>.
- IATA. (2019b, 11 de diciembre). *Economic Performance of the Airline Industry*. <<https://www.iata.org/en/iata-repository/publications/economic-reports/airline-industry-economic-performance---december-2019---report/>>.
- IATA. (2020a, 5 de marzo). *IATA actualiza el impacto económico del COVID-19 - Urgen medidas de estímulo. Comunicado n.º 12*. <<https://www.iata.org/contentassets/31c639da45924ad1ad41fcc42fa07fa6/2020-03-05-01-sp.pdf>>.
- IATA. (2020b, 5 de marzo). *COVID-19. Updated impact assessment of the novel Coronavirus*. <<https://www.iata.org/en/iata-repository/publications/economic-reports/coronavirus-updated-impact-assessment>>.
- IATA. (2020c, 18 de marzo). *Remarks of Alexandre de Juniac at the IATA Media Briefing on COVID-19*. <<https://www.iata.org/en/pressroom/speeches/2020-03-17-01/>>.
- IATA. (2020d). *Airlines Financial Monitor. March-April 2020*. <<https://www.iata.org/en/iata-repository/publications/economic-reports/airlines-financial-monitor---april-2020/>>.
- IATA. (2020e, 26 de mayo). *COVID-19. Government financial aid for airlines*. <<https://www.iata.org/en/iata-repository/publications/economic-reports/government-aid-and-airlines-debt/>>.
- IATA. (2020f, 22 de mayo). *Change in passenger booking behavior creates additional uncertainty*. IATA Economics' Chart of the Week. <<https://www.iata.org/en/iata-repository/publications/economic-reports/change-in-passenger-booking-behavior-creates-additional-uncertainty/>>.
- INE. (2019, 23 de diciembre). *Cuenta Satélite del Turismo de España (CSTE). Revisión estadística 2019. Serie 2016 - 2018*. <https://www.ine.es/prensa/cst_2018.pdf>.
- INE. (2020, 3 de febrero). *Estadística de Movimientos Turísticos en Fronteras (FRONTUR). Diciembre 2019 y año 2019. Datos provisionales*. <<https://www.ine.es/daco/daco42/frontur/frontur1219.pdf>>.
- Keen, M. y Strand, J. (2006). *Indirect Taxes on International Aviation*. International Monetary Fund. WP/06/124. <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06124.pdf>>.
- Keen, M.; Parry, I. y Strand, J. (2013). *Planes, ships and taxes. Economic Policy, October*, 707-749.
- KLM. (2019, 13 de septiembre). *KLM, Thalys and NS Dutch Railways have joined forces to replace flights between Brussels and Amsterdam Airport Schiphol*. <<https://news.klm.com/klm-thalys-and-ns-dutch-railways-have-joined-forces-to-replace>>.

- [flights-between-brussels-and-amsterdam-airport-schiphol/](#)>.
- Krenek, A. y Schratzenstaller, M. (2016). Sustainability-oriented EU Taxes: The Example of a European Carbon-based Flight Ticket Tax. *FairTax Working Paper Series, No. 01*. <<http://umu.diva-portal.org/smash/get/diva2:930270/FULLTEXT01.pdf>>.
- Krenek, A. y Schratzenstaller, M. (2019). Tax-based Own Resources to Finance the EU Budget. *Intereconomics*, 52(3), 171-171. <<https://www.intereconomics.eu/pdf-download/year/2019/number/3/article/tax-based-own-resources-to-finance-the-eu-budget.html>>.
- Le Figaro. (2020, 25 de mayo). «Pas de raison de prendre l'avion» pour les trajets inférieurs à 2h30, estime Bruno Le Maire. <<https://www.lefigaro.fr/flash-eco/le-maire-plus-de-vols-aerien-si-la-distance-est-superieure-a-2-heures-30-nbsp-en-train-20200525>>.
- Luongo, N. E. (2016, 19 de octubre). *El Histórico Acuerdo de la OACI Sobre Aviación Internacional y Cambio Climático. Análisis de un Éxito Presente y de sus Desafíos Futuros*. Center for Studies on Air and Space Law (CEDAE). <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2944694>>.
- Meijers, D. (2005). *Tax Flight. An Investigation into the Origins and Developments of the Exemption from various kinds of Taxation of International Aviation*. International Centre for Integrative Studies (ICIS). Working paper I05-E001. <https://thepep.unece.org/sites/default/files/2017-06/taxflight_final.pdf>.
- Miller, J. A. (1979). *Air Diplomacy: the Chicago civil aviation conference of 1944 in Anglo-American wartime relations and post-war planning*. University Microfilms International.
- Ministerio de Finanzas. (2019). *Aviation taxes in Europe. Conference paper for the Netherlands' conference Carbon Pricing and Aviation Tax, 20/21 June, 2019*.
- Ministerio de Hacienda. (2020, 28 de febrero). *Consulta previa sobre la implantación de un impuesto que grave el uso del transporte aéreo*. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Normativa-Doctrina/Proyectos/consulta_publica_aviacion2.pdf>.
- Morgan (2020, 27 de abril). Planes vs trains: High-speed rail set for coronavirus dividend. *Euractiv.com*. <<https://www.euractiv.com/section/railways/news/planes-vs-trains-high-speed-rail-set-for-coronavirus-dividend/>>.
- OACI. (2000). *ICAO's Policies on Taxation in the Field of International Air Transport. Third edition – 2000*. <https://www.icao.int/publications/Documents/8632_3ed_en.pdf>.
- OACI. (2018). *Informe anual de 2018. El mundo del transporte aéreo en 2018*. <<https://www.icao.int/annual-report-2018/Pages/ES/default.aspx>>.
- OACI. (2019). *Informe anual de 2018. Cuestiones emergentes de la aviación – Plan de compensación y reducción de carbono para la aviación internacional*. <<https://www.icao.int/annual-report-2018/Pages/ES/progress-on-icaos-strategic-objectives-environmental-protection-corsia.aspx>>.
- OACI. (2020, 20 de mayo). *Effects of Novel Coronavirus (COVID-19) on Civil Aviation: Economic Impact Analysis*. <<https://www.icao.int/sustainability/Documents/COVID-19/ICAO%20COVID%202020%2005%2020%20Economic%20Impact.pdf>>.
- OCDE. (2010). *Taxation, Innovation and the Environment*. <<https://doi.org/10.1787/9789264087637-en>>.
- OCDE. (2011). *Environmental Taxation. A Guide for Policy Makers*. <<https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf>>.

- Pache, E. (2019a, 20 de junio). Implementation of Kerosene Fuel Taxation in Europe. Part I: Legal Foundations and Issues. *Conference on carbon pricing and aviation taxes*. The Hague, The Netherlands. <https://www.transportenvironment.org/sites/te/files/publications/2019_06_Part_I_Pache_Aviation_Fuel_Taxation_Europe_legal_issues.PDF>.
- Pache, E. (2019b, 20 de junio). Implementation of Kerosene Fuel Taxation in Europe. Part II: Legal Approaches. *Conference on carbon pricing and aviation taxes*. The Hague, The Netherlands. <https://www.transportenvironment.org/sites/te/files/publications/2019_06_Part_II_Pache_Implementing_Kerosene_Taxation_Europe_legal_approaches.PDF>.
- Pellicer, LI. (2020, 7 de abril). España defiende la creación de un fondo europeo para la recuperación económica. *El País*. <<https://elpais.com/economia/2020-04-07/espana-defiende-la-creacion-de-un-fondo-europeo-para-la-recuperacion-economica.html>>.
- Rodríguez Mejías, D. (2020). A Proposal for a Mile-tax on Commercial Aviation in Spain. *Cambridge Journal of Science and Policy*, 1(1). <https://www.repository.cam.ac.uk/bitstream/handle/1810/303826/CJSP_Paper_Mejias.pdf?sequence=1>.
- Rodríguez Méndez, M. E. (2005). El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día. *Papeles de Trabajo n.º 23/05*. Instituto de Estudios Fiscales. <https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles_trabajo/2005_23.pdf>.
- Rutherford, T. (2020, 22 de enero). How climate change fears are reviving Europe's sleeper trains. *Telegraph.co.uk*. <<https://www.telegraph.co.uk/travel/rail-journeys/sleeper-trains-europe-comeback/>>.
- Schatzenstaller, M. y Krenek, A. (2019). Tax-based Own Resources to Finance the EU Budget: Potential Revenues, Summary Evaluation from a Sustainability Perspective, and Implementation Aspects. *FairTax Working Paper Series, No. 25*. <<http://umu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1307486/FULLTEXT02.pdf>>.
- Seely, A. (2019, 14 de febrero). *Air passenger duty: introduction*. House of Commons Library. Briefing paper No. 413. <<https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN00413/SN00413.pdf>>.
- Tiroual, R. (2017). Competition and Subsidies in Air Transport Liberalization– The UAE–North America Dispute. *Journal of Air Law and Commerce*, 82(2), 345-395. <<https://scholar.smu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4057&context=jalc>>.
- Triguero, B. (2019, 27 de noviembre). El presidente de Iberia aboga por reducir la oferta de los vuelos cortos en España. *Vozpópuli.com*. <https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/presidente-iberia-oferta-vuelos-cortos-Espana_0_1304270058.html>.
- Van Rooij, R. (2017, 12 de julio). Netherlands One Of Least Sustainable EU Countries. How Did The Dutch Get Their Green Image. *CleanTechnica*. <<https://cleantechnica.com/2017/07/12/netherlands-one-least-sustainable-eu-countries-dutch-get-green-image/>>.
- Vilaseró, M. (2019, 21 de junio). España se abre a gravar los vuelos con impuestos contra la crisis climática. *El Periódico*. <<https://www.elperiodico.com/es/medio-ambiente/20190621/espana-abre-gravar-vuelos-con-impuestos-verdes-contra-la-cri-sis-climatica-7516892>>.
- Woll, C. (2006). The Road to External Representation: the European Commission's Activism in International Air Transport. *Journal of European Public Policy*, 13(1), p. 52-69.