

Pasado, presente y futuro de la imposición sobre el carbono en España y la Unión Europea¹

José Francisco Sedeño López

*Personal investigador en formación en el Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga*

Fecha de recepción: 06/04-2021

Fecha de aceptación: 04/05-2021

RESUMEN:

El cambio climático es un desafío global que requiere medidas de forma urgente. En la transición hacia un modelo más sostenible, los impuestos pueden ser un instrumento eficaz para fijar, ya sea de forma directa o indirecta, un precio a las emisiones de carbono. En este contexto, este trabajo analiza cuál es la situación actual de la imposición sobre el carbono en España y la Unión Europea. Además, se describen dos propuestas de reforma: una modificación de algunos de los tributos existentes sobre el transporte y la creación de un impuesto estatal específico sobre las emisiones de carbono.

Palabras clave: cambio climático, emisiones contaminantes, fiscalidad ambiental, impuesto sobre el carbono.

ABSTRACT:

Climate change is a global challenge that urgently requires action. In the transition to a more sustainable model, taxes can be an effective instrument for setting, either directly or indirectly, a price on carbon emissions. In this context, this work analyzes the current situation of carbon taxation in Spain and EU. In addition, two reform proposals are described: a modification of some of the existing taxes on transport and the creation of a specific state tax on carbon emissions.

Key words: climate change, polluting emissions, environmental taxes, carbon tax.

¹ Este trabajo se enmarca en la Ayuda correspondiente a la Convocatoria 2018 de Proyectos de I+D+I "Retos Investigación", del Programa Estatal de I+D+I: Proyecto RTI2018-098715-B-C21 DER (Políticas Públicas Incentivadoras de la Economía Circular: Sostenibilidad Ambiental, Social y Financiera", cuya Investigadora Principal es la profesora Yolanda García Calvente.

Pasado, presente y futuro de la imposición sobre el carbono en España y la Unión Europea
(José Francisco Sedeño López)

SUMARIO: I. Introducción: una aproximación jurídica al cambio climático.- II. La fijación del precio del carbono en el ámbito supranacional: 1 El régimen de comercio de derechos de emisión en la UE. 2. ¿Hacia una verdadera imposición del carbono en la UE? III. Pasado, presente y futuro de la imposición sobre el carbono en España. 1. La dispersión normativa de la imposición sobre el carbono en España. 2. Propuestas de reforma para una imposición sobre el carbono en España. IV. Conclusiones. Referencias bibliográficas

I. INTRODUCCIÓN: UNA APROXIMACIÓN JURÍDICA AL CAMBIO CLIMÁTICO

En la actualidad, existe consenso científico sobre el hecho de que el cambio climático es un problema con consecuencias peligrosas para la humanidad y frente al que hay que adoptar medidas urgentes². Por este motivo, en el año 2015 la 21ª Conferencia de las Partes de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático adoptó el denominado *Acuerdo de París*, cuyo objetivo fundamental 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 niveles preindustriales, reconocimiento que ello reduciría considerablemente los riesgos y los efectos del cambio climático”³. Sin embargo, en la actualidad, se proyecta que la mitad de los países del G20 van a sobrepasar esta cifra⁴.

También en el marco de la Naciones Unidas, la Asamblea aprobó en septiembre de 2015 la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, en la que se incluyen 17 objetivos de alcance mundial y entre los que se recoge uno específico relativo a la adopción de medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos (objetivo 13), aunque como apunta SOTO MOYA, existen otros objetivos que, indirectamente, también están conectados con la protección del medioambiente⁵.

2 El aumento del nivel del mar, la desaparición de los glaciares, la disminución del albedo de la tierra, el aumento de eventos meteorológicos, la acidificación del océano, el incremento de la frecuencia de incendios o la reorganización de las distribuciones espaciales son algunas de las consecuencias del cambio climático. Vid. FERNÁNDEZ-PALACIOS, J.M.: “Causas y consecuencias del cambio climático. El caso de Canarias”, en HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L.: *El Derecho ante el reto del cambio climático*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, págs. 51-80. Sobre el amplio consenso científico, puede consultarse el trabajo realizado por COOK *et al*, en el que, tras analizar más de 12.000 trabajos de investigación, afirmaba que el 97% de los autores apoyaba la existencia de un cambio climático antropogénico. El 3% restante se mostraba escéptico por distintas causas, aunque una de las principales causas de discrepancias era que estuviera producida por la actividad humana. COOK, J. *et al*: “Quantifying the consensus on anthropogenic global warming in the scientific literature”, *Environmental Research Letters*, Vol. 8, N.º 2, 2013.

3 Por ejemplo, el informe del Banco Mundial del año 2012 subraya que la temperatura global del planeta podría aumentar hasta en 4°C, lo que daría lugar a un escenario devastador: ciudades costeras inundadas, incremento de riesgos en la producción de alimentos, desertificación, olas de calor sin precedentes, sequía y pérdida irreversible de biodiversidad, entre otras consecuencias. Vid. WORLD BANK: *Turn down the heat. Why a 4º Warmer World Must be Avoided*, The World bank, noviembre, 2012.

4 CLIMATE TRANSPARENCY: *Brown to Green Report 2019*, Climate Transparency, Berlín, Alemania, 2019.

5 SOTO MOYA, M.M.: *Objetivos de desarrollo sostenible y economía circular*, Comares, Granada, 2020, págs. 20-24.

A nivel comunitario, la Unión Europea (UE) ha sido la principal impulsora de la lucha contra el cambio climático desde los años noventa, habiéndose dotado de un importante marco jurídico que le ha permitido reducir las emisiones de gases de efecto invernadero. En la actualidad, la UE, se ha propuesto, en el marco de la transición hacia una economía más circular, conseguir: “una economía sostenible, hipocarbónica, eficiente en el uso de los recursos y competitiva”, incluyendo entre sus principales objetivos la reducción de los actuales niveles de dióxido de carbono en la atmósfera⁶. Este compromiso ha sido recientemente renovado con la publicación del Pacto Verde Europeo y del Segundo Plan de Acción de Economía Circular, con los que la UE refuerza su respuesta ante los desafíos climáticos y medioambientales fijando, entre otros objetivos, el desarrollo de una economía moderna y eficiente que alcance la neutralidad climática –es decir, que se equilibren las emisiones liberadas a la atmósfera con las que pueden ser absorbidas de forma natural– en el año 2050 y donde el crecimiento económico esté desacoplado del uso de recursos naturales. Para ello, la Comisión ha presentado una *Propuesta de Ley del Clima Europeo*⁷, así como el compromiso de revisión de los instrumentos existentes en la actualidad, destacando la reforma de la *Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad*, más conocida como la *Directiva sobre fiscalidad de la energía* y el Régimen de Derechos de Emisión (RCDE).

En este contexto, España se encuentra alineada con los objetivos europeos. Como muestra del compromiso asumido por nuestro país, el 19 de mayo de 2020 el Gobierno envió a las Cortes el primer *Proyecto de Ley de cambio climático y transición energética*, situando así la lucha contra el cambio climático en el centro del debate político. La ley está aún en fase de tramitación, pero se fija como objetivo principal la neutralidad climática en el año 2050, para lo que además de fijar objetivos revisables con fecha de cumplimiento 2030, se prevén herramientas de acción climática, como el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima o la Estrategia de Descarbonización a 2050, además de un marco jurídico más favorable a las energías renovables⁸. A la espera de la aprobación de dicha ley, la norma vigente es la *Ley 34/2007, de calidad del aire y protección de la atmósfera*, en cuyo artículo 25 se establece que: “las Administraciones Públicas promoverán, en el ámbito de sus competencias, el uso de la fiscalidad ecológica y de otros instrumentos de política económica ambiental para contribuir a los objetivos de esta ley”.

Por su parte, algunas Comunidades Autónomas han aprobado su propia normativa para afrontar el cambio climático y con el objetivo de reducir las emisiones de efecto invernadero. En este sentido, destaca la *Ley 16/2017, de 1 de agosto, de cambio climático* aprobada por Cataluña, la *Ley 8/2018, de 8 de octubre, de medidas frente*

6 COM (2015) 614 final, de 2 de diciembre de 2015.

7 COM (2020) 80 final, de 4 de marzo de 2020.

8 Para un análisis detallado sobre el *Proyecto de Ley de cambio climático y transición energética*, vid. SORO MATEO, B.: “Marco jurídico general de la cuestión climática. Algunas reflexiones a la espera de la aprobación de la ley española de cambio climático y transición energética”, en HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L.: *El Derecho ante...*, op.cit., págs. 111-158.

Pasado, presente y futuro de la imposición sobre el carbono en España y la Unión Europea
(José Francisco Sedeño López)

al cambio climático y para la transición hacia un nuevo modelo energético en Andalucía, la Ley 10/2019, de 22 de febrero, de cambio climático y transición energética de las Islas Baleares y la Ley 7/2019, de 29 de noviembre, de Economía Circular de Castilla-La Mancha, entre cuyos objetivos se incluye: "Fomentar la transición hacia una economía hipocarbónica vinculada con el desarrollo sostenible, contribuyendo a la lucha contra el cambio climático y la transición energética, mediante la reducción del consumo de recursos y materias primas" [artículo 4, apartado b)].

Al margen de estas propuestas concretas, la lucha contra el cambio climático pasa inexorablemente por la drástica reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero. *A priori*, existen dos posibles soluciones frente a este problema: la prohibición de las emisiones o la fijación de un precio justo, que internalice los costes medioambientales. En la actualidad, la prohibición absoluta no es una solución viable dada la dependencia económica y social de los combustibles fósiles. En cualquier caso, la transición hacia una economía más sostenible pasa por la progresiva sustitución de los recursos no renovables por otros que sí lo sean, siendo este uno de los principios básicos de la economía circular. Por tanto, hasta que se alcance dicho escenario, la fijación de un precio a las emisiones parece la solución más plausible y eficaz, ya sea indirectamente, a través del establecimiento de un RCDE, o directamente, mediante figuras tributarias⁹.

No se puede olvidar que la protección del medioambiente a través de tributos se inserta dentro de los fines extrafiscales reconocidos por el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). No obstante, aunque estas figuras tributarias no respondan a una finalidad meramente recaudatoria, es innegable que generan un ingreso para la hacienda pública: como señala SALASSA BOIX, la finalidad fiscal no desaparece, sino que queda relegada a un segundo plano¹⁰. De ahí que, en la actual situación post-pandemia, estos impuestos puedan coadyuvar a que los países se recuperen sin necesidad de acudir a las recetas económicas basadas en la austeridad. En esta línea, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha recomendado aumentar la tributación de la propiedad y de las rentas del capital, además de la imposición sobre el carbono en su último informe¹¹.

De esta forma, el objetivo del presente trabajo es analizar los sistemas de fijación de precios de emisiones actuales, así como examinar la posibilidad de introducir nue-

⁹ Las principales aportaciones teóricas sobre esta cuestión son las de PIGOU y COASE. El primero expone en su obra *The Economics of Welfare* como el precio de los productos no reflejan todos los costes, surgiendo a partir de entonces los denominados impuestos pigouvianos, entendidos como aquellos que buscan solucionar las externalidades negativas a través de la internalización de los costes sociales y medioambientales. Por su parte, COASE propone en su artículo "The problem of Social Cost" que la solución más eficiente es que los costes de transacción sean bajos, argumento que ha servido de base para la construcción de los regímenes de comercio de derechos de emisión. *Vid.* PIGOU, A.C.: *The Economics of Welfare*, MacMillan, Londres, 196 y COASE, R.H.: "The problema of Social Cost", *The Journal of Law & Economics*, Volume III, octubre, 1960.

¹⁰ SALASSA BOIX, R.: "La naturaleza jurídica del Impuesto al dióxido de carbono en Argentina y su comparación con el Impuesto a los combustibles líquidos", *Nueva fiscalidad*, N.º 2, 2020, págs. 181-204.

¹¹ OECD: *Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies*, OECD Publishing, Paris, 2020.

vos mecanismos que faciliten la consecución del objetivo de neutralidad climática, en un momento en el que la fiscalidad medioambiental se revela como uno de los principales instrumentos de los que disponen los poderes públicos para lograr una mayor recaudación y hacer frente a las acuciantes necesidades sociales.

II. LA FIJACIÓN DEL PRECIO DEL CARBONO EN EL ÁMBITO EUROPEO

1. EL RÉGIMEN DE COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN EN EUROPA

El régimen de comercio de derechos de emisión es un instrumento previsto en el Protocolo de Kioto, en cuyo artículo 17 se establece que: “La Conferencia de las Partes determinará los principios modalidades, normas y directrices pertinentes, en particular para la verificación, la presentación de informes y la rendición de cuentas con el comercio de los derechos de emisión”. Desde entonces, la UE se propuso implementar un instrumento de estas características en Europa.

La primera referencia al RCDE en Europa lo encontramos en el Libro Verde sobre el comercio de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión Europea¹², en el que se define como: “un mecanismo que permite asignar a las empresas cuotas para sus emisiones de gases de efecto invernadero que, posteriormente, pueden intercambiar con otras empresas”. Entre sus principales ventajas, se señalan la reducción de los costes para el cumplimiento de los compromisos internacionales y el establecimiento de un precio único para las emisiones con independencia del Estado miembro en el que radique el emisor.

Posteriormente, en el año 2001, la Comisión lanzó una Propuesta de Directiva que culminaría con la aprobación de la *Directiva 2003/87/CE, del Parlamento Europeo y el Consejo, de 13 de octubre de 2003, por el que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo*, a través de la que se crea “el primer y mayor mercado internacional de carbono”, operativo en todos los países de la UE, además de Islandia, Liechtenstein y Noruega¹³.

El acceso a estos permisos de emisión puede realizarse de dos formas: bien a través de la asignación directa por parte de los Estados miembros o bien por la reasignación a través de la adquisición en el mercado de emisiones. Así, de acuerdo con el artículo 9 de la *Directiva 2003/87/CE*, los Estados miembros deberán elaborar un plan nacional para cada período, en el que se determinará el procedimiento de asignación gratuita, aunque desde el año 2013 la subasta ha sido el método de asignación protagonista. Una vez asignados los derechos, cada titular procede a computar sus emisiones, debiendo emitir al final de cada año informa-

¹² COM (2000), 87 final.

¹³ HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L.: “El derecho frente al cambio climático”, en HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L.: *El derecho ante el reto del cambio climático*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, pág.27.

ción fidedigna sobre los gases emitidos¹⁴. Si una empresa reduce sus emisiones, podrá vender los derechos restantes o mantenerlos para cubrir necesidades futuras; por el contrario, si no tiene suficientes derechos para cubrir sus emisiones, deberá adquirir nuevos derechos, reducir las emisiones o afrontar fuertes sanciones, que podrán ser graduadas en función de factores como la intencionalidad, el beneficio obtenido por la infracción o la diferencia entre las emisiones reales y las notificadas. La cantidad total de gases que se pueden emitir están sujetas a un límite máximo, que progresivamente se irá reduciendo, de forma que el funcionamiento del RCDE se basa en el principio de "limitación y comercio".

Otra de las características del RCDE UE es su diseño multifásico. Así, la primera fase comprendió el período 2005-2007; la segunda, el período 2008-2012, y la tercera, el período 2013-2020. La diferencia fundamental entre cada una de ellas ha sido la progresiva introducción de limitaciones, con el objetivo de restringir las emisiones. Por ejemplo, en la tercera fase, se sustituyó la asignación gratuita por la subasta como mecanismo de asignación de derechos de emisión, se ampliaron los sectores afectados y se fijó un límite de emisión único para toda la UE.

En la actualidad, el RCDE UE se aplica a un importante número de sectores, fundamentalmente, con respecto a las emisiones de dióxido de carbono, aunque también se incluye la emisión de óxido nitroso y perfluorocarburos en ciertas actividades. En particular, las categorías de actividades y gases incluidos en el RCDE UE en España se encuentran recogidos en el Anexo I de la *Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero*. Al margen de las excepciones previstas para las actividades sujetas que no superen determinados umbrales, conviene destacar el régimen característico al que está sometido el sector de la aviación.

A través del *Reglamento (UE) N.º 421/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014* se introdujo un artículo 28 bis en la *Directiva 2003/87/CE*, mediante el que quedaban excluidas del RCDE UE todas las emisiones de vuelos con destino u origen en aeródromos situados en los países no pertenecientes al Espacio Económico Europeo (EEE) o lo que es lo mismo: solo se someterán al RCDE UE los vuelos con origen y destino en un país del EEE. Esta medida, cuya aplicación estaba prevista para el período 2013-2016, fue prorrogada hasta el 31 de diciembre de 2023, a través del *Reglamento (UE) N.º 2017/2392 del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de diciembre de 2017, por el que se modifica la Directiva 2003/87/CE con objeto de mantener las limitaciones actuales en el ámbito de aplicación para que las actividades de aviación y preparar la aplicación de una medida de mercado mundial a partir de 2021*. También conviene subrayar que ambos reglamentos prevén la asignación gratuita de derechos de emisión para los operadores aéreos atribuidos a todos los Estados miembros, en relación con los vuelos que tengan origen y destino en países del EEE.

A pesar de que en términos cuantitativos las emisiones contaminantes del sector de la aviación no representen un gran porcentaje del total, su exclusión del RCDE UE no

¹⁴ HORACIO NOVELLI, M. y TABARES, J.: "El cambio climático y el comercio de derechos de emisión en la Unión Europea", *Revista de Derecho*, N.º 17, 2014, págs. 9-25.

es compatible con los objetivos de descarbonización y reducción de las emisiones contaminantes¹⁵. Por este motivo, una de las propuestas del Pacto Verde Europeo pasa por la revisión de esta exención y la posible extensión del RCDE UE a este sector.

Mayor urgencia exige la reducción de las emisiones contaminantes de los denominados "sectores difusos", es decir, aquellos sectores no cubiertos por el RCDE UE y entre los que se incluyen la energía, el transporte por carretera, los residuos, la agricultura y la construcción, los cuales están sujetos al *Reglamento (UE) N.º 2018/742 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, sobre reducciones anuales vinculantes de las emisiones de gases de efecto invernadero por parte de los Estados miembros entre 2021 y 2030 que contribuyan a la acción por el clima, con objeto de cumplir los compromisos contraídos en el marco del Acuerdo de París, y por el que se modifica el Reglamento (UE) N.º 525/2013*, generalmente conocido como *Reglamento de reparto del esfuerzo*, es decir, a medidas de disminución de emisiones en función del PIB per cápita de cada país: en este sentido, a España le corresponde alcanzar una reducción del 10% con respecto a los niveles del año 2005¹⁶. Entre estos sectores difusos, el principal foco de emisiones lo constituye el sector del transporte, responsable del 48% de emisiones no sometidas al RCDE UE, seguido del sector de la agricultura (17%) y de los sectores residencial, comercial e institucional (15%)¹⁷. Si tomamos en cuenta el total de emisiones, sometidas y no al RCDE UE, el sector transporte es responsable de aproximadamente el 30% de emisiones en la UE, de las cuales el 72% se corresponde al transporte por carretera¹⁸.

A la vista de estos datos, estamos en disposición de afirmar que, si bien es un instrumento positivo para la reducción de emisiones, el RCDE UE es insuficiente para lograr los objetivos de neutralidad climática y descarbonización de la economía que aspira conseguir la UE en los próximos años¹⁹. Por tanto, consideramos que

15 De acuerdo con la Agencia Europea del Medioambiente (AEM), en 2012 la aviación representaba el 13% del total de las emisiones de dióxido de carbono del sector transporte y el 3% del total de emisiones de la UE. *Vid.* Agencia Europea del Medioambiente: *European Aviation Environmental Report 2016*, pág. 22.

16 HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L.: "El derecho frente al cambio climático" ..., *op.cit.*, pág. 28.

17 De acuerdo con la información disponible en la página web del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico. El enlace es el que sigue: <https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/mitigacion-politicas-y-medidas/definicion-difusos.aspx> (Última consulta: 4 de diciembre de 2020).

18 De acuerdo con la AEM. Disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/society/20190313STO31218/emisiones-de-co2-de-los-coches-hechos-y-cifras-infografia#:~:text=El%20transporte%20es%20responsable%20de,niveles%20de%201990%20para%202050> (Última consulta: 4 de diciembre de 2020).

19 Al margen de estas cuestiones, no podemos perder de vista el riesgo moral que supone el comercio de derechos de emisión. En este sentido, SANDEL se muestra muy crítico y señala que: "permitir a los países comprar el derecho a contaminar sería como permitir a la gente pagar por arrojar desperdicios donde no debe. Y que habría que intentar subrayar, no borrar, el estigma moral que conlleva atentar contra el medio ambiente. También me preocupaba que, al poder los países ricos comprar su exención del deber de reducir sus propias emisiones, estaríamos socavando todo sentido del sacrificio compartido necesario para la futura cooperación global en la protección medioambiental". De esta forma, entiende que: "se consolida una actitud instrumental hacia la naturaleza y mina el espíritu de sacrificio compartido para crear un entorno ético global". En SANDEL, M.: *Lo que el dinero no puede comprar: los límites morales del mercado*, Debate, Barcelona, 2013, págs. 77 y ss.

es necesario plantear la utilización de otros mecanismos de fijación de precios al carbono que realmente contribuyan a incentivar una sociedad hipocarbónica.

Antes de analizar la posible utilización de instrumentos jurídico-tributarios para reducir las emisiones, conviene tener en cuenta la naturaleza jurídica del RCDE, puesto que de ello podría depender su posible compatibilidad con aquellos. Desde su introducción, la doctrina coincidió en señalar que no se trataba de un régimen tributario: así, HERRERA MOLINA afirmaba que constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público entre particulares, es decir, aquellas que se exigen con carácter coactivo que, distintas a las tasas, contribuciones especiales e impuestos, respondan a fines de interés general (Disposición adicional primera LGT); mientras que GARCÍA PATÓN y LUCHENA MOZO sostenían, en el mismo sentido, que el RCDE UE era compatible e incluso complementario a otro tipo de medidas tributarias²⁰.

Esta cuestión fue resuelta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en su Sentencia de 21 de diciembre de 2011, asunto C-366/10, por la que se resuelven distintas cuestiones prejudiciales planteadas sobre la validez de la *Directiva 2008/11/CE*, por la que se modifica la *Directiva 200/87/CE*, en la que afirmó que el RCDE: "no pretende crear un ingreso en favor de los poderes públicos, (...) (por lo que) a la vista de todas estas consideraciones, no se puede sostener que la Directiva 2008/101 establece un tipo de tributo en favor de los poderes públicos que pueda ser considerado derecho de aduana, gravamen o tasa sobre el combustible poseído o consumido por los operadores de aeronaves". A idéntica conclusión llegaba, la Abogada General Juliane Kokott, que de forma muy esclarecedora describió las diferencias entre los tributos y un RCDE como el existente en la UE²¹.

La principal consecuencia de este pronunciamiento es que, al no considerar al RCDE UE como un régimen tributario, será totalmente compatible con otras figuras de naturaleza tributaria, a las que nos referimos a continuación.

20 HERRERA MOLINA, P.M.: "La irrelevancia jurídica del 'Concepto constitucional de tributo'", *Quincena fiscal*, N.º 21-22, 2003, págs. 38-45 y PATÓN GARCÍA, G. y LUCHENA MOZO, G.M.: "Las líneas actuales de gravamen de la tributación ambiental", *Quincena Fiscal*, N.º 18, 2005, págs. 9-32.

21 En concreto, expone la Abogada General que: "Los tributos se recaudan en concepto de contraprestación por un servicio público recibido. Su importe se fija unilateralmente por los poderes públicos y puede determinarse previamente. También el resto de los gravámenes, en particular, los impuestos, se fija unilateralmente por los poderes públicos y se rigen por criterios previamente determinados, como, por ejemplo, el tipo impositivo y la base imponible.

Un régimen de comercio de derechos de emisión como el de la Unión Europea es, por el contrario, una medida basada en el mercado. Para la adquisición de los derechos de emisión no se prevé el pago de ningún tributo o gravamen, sino que, en un primer momento, tiene lugar la entrega totalmente gratuita del 85 % de los derechos y solo el 15 % se subastará posteriormente (artículo 3 *quinquies*, apartados 1 y 2, de la Directiva 2003/87, en su versión modificada por la Directiva 2008/101). Tampoco la remuneración de estos últimos derechos de emisión consta previamente, sino que se rige exclusivamente por la oferta y la demanda. Si una vez asignados por las autoridades competentes, los derechos de emisión se negocian en el mercado, su precio también será determinado por la oferta y la demanda y tampoco habrá sido fijado previamente" (Conclusiones 214 y 215).

2. ¿HACIA UNA VERDADERA IMPOSICIÓN DEL CARBONO A NIVEL COMUNITARIO?

Dentro de la categoría de tributos, se consideran extrafiscales aquellos que tienen como objetivo fundamental, no la obtención de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos, sino la consecución de otros fines y principios constitucionalmente consagrados. Con carácter general, a la hora de determinar si un tributo tiene o no finalidad extrafiscal habrá que analizar sus características, sus elementos configuradores y a la norma concreta que lo aprueba, para verificar si sirve o no para la finalidad anunciada [entre otras, SSTC 122/2012, de 5 de junio (ECLI:ES:TC:2012:122), 60/2013, de 13 de marzo (ECLI:ES:TC:2013:60) o STC 210/2012, de 14 de noviembre (ECLI:ES:TC:2012:210)]²². En este sentido, se denominan impuestos medioambientales o verdes a los que tienen como principal finalidad la protección del medioambiente.

La imposición sobre el carbono es parte de un sistema más amplio dentro de la imposición medioambiental y tiene como principal objetivo fijar un gravamen sobre las emisiones de dióxido de carbono, disminuyendo así su presencia en la atmósfera. De forma general, el impuesto sobre el carbono puede presentar dos modalidades: una modalidad directa, en la que las emisiones de dióxido de carbono se gravan por un impuesto específico o una modalidad indirecta, a través de la imposición sobre la energía, distinguiendo en la cuantificación del tributo entre una parte ligada al consumo energético y otra correspondiente a las emisiones de dióxido de carbono. Sea cual sea la modalidad adoptada, la imposición sobre el carbono juega un papel fundamental en los sectores no cubiertos por el RCDE UE (sectores difusos), además de que responde al principio "quien contamina, paga", por lo que constituye un importante estímulo para la reducción de las emisiones de este gas de efecto invernadero²³.

Por este motivo no resulta extraño que la UE haya elaborado diferentes propuestas a lo largo de su historia para la fijación de un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono, sin éxito hasta el momento.

Así, durante el verano de 1992, en el marco de la Cumbre de la Tierra de Río, la Comisión presentó una propuesta de Directiva, en la que se proponía la creación de un impuesto europeo sobre el dióxido de carbono y el consumo de energía²⁴. De esta forma, dado que distintos Estados miembros habían creado o tenían la intención

22 La doctrina sobre los tributos extrafiscales es extensa destacando, entre otros trabajos: ALZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, págs. 73-76; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española*, N.º 71, 1981, págs. 17-29; RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M.: "Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria", *Nueva fiscalidad*, N.º 3, 2004, págs. 9-59, o VARONA ALABERN, J.E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2009.

23 HAMMAR, H. y AKERFELDT, S.: "La imposición al CO₂ en Suecia: 20 años de experiencia, mirando hacia el futuro", en BARÓN CRESPO, E. (coord.): *Fiscalidad Verde en Europa. Objetivo 20/20/20*, Informe del centro de Innovación del Sector Público de la Fundación de PwC e IE Business School, 2011.

24 PADILLA ROSA, E. y ROCA JUSMET, J.: "Las propuestas para un impuesto europeo sobre el CO₂ y sus potenciales implicaciones distributivas entre países", *Documento de trabajo (Universidad*

de hacerlo impuestos sobre las emisiones de dióxido de carbono, la UE pretendía armonizar estas figuras, para asegurar el buen funcionamiento del mercado interior.

De acuerdo con el texto de la propuesta, el tributo se configuraría como un impuesto indirecto, real, objetivo, proporcional y de carácter nacional, en virtud del cual se gravaría la fabricación o importación de distintas formas de energía en función de su contenido energético y de dióxido de carbono²⁵. En concreto, en el artículo 3 se fijaban los productos sometidos a gravamen, entre los que se encontraban: las hullas, los lignitos, la turba, el gas natural, así como distintos tipos de hidrocarburos y de alcoholes. También quedaría sometido a este impuesto la energía eléctrica producida por instalaciones hidroeléctricas de una capacidad superior a 10 megavatios (MW), lo que resulta a todas luces incompatible con uno de los objetivos fundamentales anunciados en los considerandos: el fomento de las fuentes de energía renovables.

El hecho imponible del impuesto propuesto lo constituían la extracción o la fabricación de los productos gravados. Como señalan PATÓN GARCÍA y LUCHENA MOZO, la base imponible estaba descompuesta en dos elementos, lo que lo convertía en un impuesto complejo: las emisiones de dióxido de carbono y la potencia energética de los productos gravados. Por otra parte, el devengo se produciría: "a partir del momento de la puesta a consumo o de la comprobación de pérdidas" (art. 5 de la propuesta), siendo esto lo que en opinión de las autoras justificaba su calificación como impuesto sobre el consumo.

Los tipos de gravamen se recogían en el artículo 9 y se diferenciaban en función de los distintos tipos de producto. La propuesta establecía unos tipos mínimos, que podrían ser aumentados por los Estados miembros. Especial mención merece el tipo que se establecía para los productos que no fueran hidrocarburos, pues sí diferenciaba entre un importe en función de la tonelada de dióxido de carbono y un importe en función del valor energético, lo que va en línea con el objetivo de reducción de las emisiones contaminantes. Sin embargo, el artículo 10 preveía la posibilidad de que los Estados miembros establecieran exenciones en favor de empresas para sectores industriales, lo que, a pesar de pretender evitar el impacto económico, podría poner en tela de juicio la efectividad de la medida, siempre y cuando dichas exenciones no fueran temporales y se suprimieran de forma progresiva.

Por otro lado, aunque el sujeto pasivo sería aquel que realice la puesta a consumo o la comprobación de pérdidas, el apartado 3 del artículo 7 obligaba a indicar el impuesto devengado en la factura, por lo que parece que la repercusión era obligatoria. Señalan PADILLA ROSA y ROCA JUSMET que, a pesar de su moderación, finalmente la propuesta fue rechazada por la oposición de ciertos gobiernos²⁶. Posteriormente, en mayo de 1995, se planteó una nueva propuesta, que fue rechazada de nuevo, cuya principal novedad era la posibilidad de fijar libremente los tipos

Autónoma de Barcelona. Departamento de Economía Aplicada), 2006 y PATÓN GARCÍA, G. y LUCHENA MOZO, G.M.: "Las líneas actuales de gravamen...", *op.cit.*, pág. 25.

²⁵ COM (92) 226 final.

²⁶ PADILLA ROSA, E. y ROCA JUSMET, J.: "Las propuestas para un impuesto europeo sobre el CO₂...", *op.cit.*, pág. 7.

de gravamen durante un período transitorio. Más tarde, en el año 1997 hubo otra tímida propuesta, que también fue rechazada, en este caso, por la oposición de España. En realidad, el fracaso de las distintas propuestas no puede considerarse un intento fallido de instaurar un impuesto a nivel comunitario, pues a través de estas propuestas se aspiraba a establecer un nivel mínimo de imposición sobre las emisiones a través de un impuesto nacional armonizado a nivel comunitario, que en ningún caso constituiría un recurso propio de la UE.

No obstante, en los últimos tiempos es una cuestión que vuelve a estar sobre la mesa, con la propuesta de revisión de la *Directiva 2003/96/CE* sobre la imposición energética y la más que posible introducción de un mecanismo de ajuste de carbono en frontera a lo largo del 2021 y, asegurando que la fiscalidad queda alineada con los objetivos climáticos.

A) *La propuesta de revisión de la Directiva 2003/96/CE*

Con anterioridad al Pacto Verde Europeo y la transición hacia una economía circular, y ante los fallidos intentos de establecer un tributo propio sobre las emisiones de dióxido de carbono, en 2011 se presentó la *Propuesta de Directiva del Consejo, que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad*. Entre otros objetivos, esta propuesta aspiraba a alinear los niveles mínimos de imposición energética con la necesidad de combatir el cambio climático²⁷. En este sentido, la Propuesta reconoce que la *Directiva 2003/96/CE*: “no se ajustan bien al adecuado funcionamiento del mercado interior en circunstancias en que los Estados miembros recurren a la imposición relacionada con el CO₂ a fin de reducir las emisiones de este gas”.

En particular, se proponía: “Introducir una distinción explícita entre la imposición energética específicamente ligada a las emisiones de CO₂ atribuible al consumo de los productos en cuestión (imposición vinculada al CO₂) y la imposición energética basada en el contenido en energía de los productos (imposición sobre el consumo energético general)”. Simultáneamente, se requiere una mayor coordinación con el RCDE UE, por lo que a la vez que propugna la ampliación del ámbito de aplicación de la *Directiva 2003/96/CE*, subraya la necesidad de una exención obligatoria en los casos sujetos al régimen de comercio.

La Propuesta también sostenía la necesidad de reducir las reducciones y exenciones admitidas por la *Directiva 2003/96/CE*, como los beneficios fiscales a los combustibles fósiles, y, en particular, de impedir a los Estados miembros que ofrecieran un tratamiento fiscal diferenciado entre los usos comerciales y no comerciales del gasóleo de automoción.

De esta forma se abre la posibilidad de modificar el actual sistema de imposición mínima basado en el volumen en lugar de en criterios como la capacidad contaminante o energética del producto en cuestión, garantizando así que la fiscalidad

²⁷ En la consulta a partes interesadas, se planteó no solo la posibilidad de establecer una distinción de imposición ligada al dióxido de carbono, sino también implantar un impuesto adicional uniforme relacionado con el dióxido de carbono, que complementara el RCDE UE.

energética está alineada con los ambiciosos objetivos comunitarios en el ámbito medioambiental.

No obstante, el principal obstáculo que llevó a la UE a abandonar su propuesta de impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono no ha sido superado. Como señalan ANDOURA y COËFFE: "la acción de la UE en el campo energético puede ser bloqueada fácilmente por los Estados miembros que dependen sustancialmente de sus propias fuentes de energía, sea el petróleo en el caso del Reino Unido, el gas en Holanda, el nuclear en Francia o el carbón de Alemania, y desean mantener su política energética bajo control nacional. Argumento también válido para justificar la reticencia acerca de la acción comunitaria en el campo de la imposición sobre la energía"²⁸. Por tanto, a las reticencias de los Estados miembros a ceder parte de su soberanía fiscal se une además la importancia estratégica del sector energético para las economías nacionales, lo que dificulta aún más si cabe el avance a nivel comunitario de una imposición sobre el carbono común.

Con la aprobación del Pacto Verde Europeo, la Comisión se ha comprometido a volver a proponer la reforma de la *Directiva 2003/96/CE*. La diferencia en este caso es que la UE parece estar decidida a avanzar hacia una mayor unión fiscal, en la medida en que pretende estudiar las previsiones contenidas en los Tratados para permitir al Parlamento y al Consejo adoptar decisiones mediante mayorías cualificadas en lugar de mediante unanimidad. Además, se pretende revisar las actuales exenciones en favor del sector marítimo y de la aviación recogidas en la *Directiva 2003/96/CE*, así como hacer extensibles a estos sectores el RCDE UE. En el mismo sentido se manifiesta la recientemente aprobada *Comunicación de la Comisión. Estrategia para una Movilidad Inteligente y Sostenible: encauzar el transporte europeo de cara al futuro*, de 9 de diciembre de 2020.²⁹

Por su parte, el Parlamento Europeo en su *Resolución sobre el Pacto Verde Europeo*: "considera que la revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía debe poner fin a la exención fiscal injusta y perjudicial para el medio ambiente que se aplica actualmente a los combustibles del transporte aéreo y marítimo y garantizar una tarificación eficaz y justa del carbono a todos los sectores no cubiertos por el RCDE UE; hace hincapié en que estas medidas deben concebirse con cautela para no aumentar las desigualdades y anima encarecidamente a que se asignen ingresos fiscales adicionales para la reducción de las desigualdades, absorbiendo los costes para las personas más afectadas por la transición y garantizando que nadie se quede rezagado en la transición hacia un continente climáticamente neutro".

En conclusión, la UE es consciente de que el RCDE UE no es suficiente para alcanzar los ambiciosos objetivos climáticos asumidos, por lo que está dispuesta a complementarlo con nuevos mecanismos. En este sentido, ha puesto sobre la mesa la posible implantación de un mecanismo de ajuste de carbono en frontera

28 ANDOURA, S. y COËFFE, P.: "Los instrumentos europeos para luchar contra el cambio climático. RCDE, energía e imposición sobre el carbono", en BARÓN CRESPO, E. (coord.): *Fiscalidad Verde en Europa. Objetivo 20/20/20*, Informe del centro de Innovación del Sector Público de la Fundación de PwC e IE Business School, 2011.

29 COM (2020) 789 final.

y una reforma de la Directiva sobre imposición energética, con el objetivo de, tras más de veinte años de propuestas, someter a gravamen las emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera. La UE parece decidida a superar la barrera que ha supuesto la regla de la unanimidad en materia fiscal, aunque no cabe duda de que la decisión final no estará exenta de un amplio debate político.

B) Del fallido impuesto europeo sobre el dióxido de carbono al Carbon Border Adjustment

La protección del medioambiente y, en particular, la lucha contra el cambio climático a través de la fijación de impuestos sobre las emisiones de dióxido de carbono no es una cuestión novedosa. En este sentido, la UE ha intentado en varias ocasiones avanzar hacia una mayor integración fiscal, siendo el impuesto ambiental el instrumento elegido para ello.

Esta posibilidad está hoy más presente que nunca gracias, en gran parte, al impulso de la economía circular, pero sobre todo al Pacto Verde Europeo. Si tanto en el Plan de Acción de Economía Circular de 2015 y como en el de 2020 se apuesta por la reducción de las emisiones de dióxido de carbono, el Pacto Verde Europeo va más allá, subrayando la necesidad de introducir reformas que aseguren la correcta fijación del precio del carbono. En particular, se propone el denominado *Carbon Border Adjustment* (CBA) o ajuste de carbono en frontera, cuyo objetivo fundamental es proteger a los productores comunitarios ante el riesgo de que los bienes procedentes de terceros países con objetivos de reducción de emisiones menos ambiciosos puedan ser puestos en el mercado a un precio, probablemente, menor: es lo que se conoce como fuga de carbono (*carbon leakage*).

Como señala PÉREZ BERNABEU, el CBA es un instrumento de naturaleza tributaria que puede adoptar distintas modalidades, aunque la más sencilla y por la que parece que apuesta la UE es por un gravamen en frontera a la importación de bienes procedentes de terceros países sin un sistema de protección del medioambiente tan desarrollado como la UE. Sin embargo, como subraya esta autora, el CBA a la importación no es un arancel aduanero ordinario, en la medida en que el gravamen impuesto a los productos extranjeros sería similar al soportado por los productos comunitarios, sometidos a unas mayores exigencias medioambientales³⁰; más bien, se trata de un ajuste fiscal en frontera, cuyo objetivo no es aumentar la carga fiscal de productos procedentes de terceros países, sino equiparar su gravamen al efectivamente soportado por los productos comunitarios, evitando así que enfoques políticos poco comprometidos con la lucha contra el cambio climático puedan frustrar los esfuerzos de la UE y, sobre todo, perjudicar a sus productores.

30 PÉREZ BERNABEU, B.: "El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica", *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "La fiscalidad en el marco de la transición ecológica"*, 2020, págs. 134-145.

Aunque hasta que no se conozcan más detalles sobre la propuesta no se podrá confirmar, a la luz del Pacto Verde Europeo, todo parece indicar que se tratará de un ajuste fiscal sobre las importaciones, ya que el principal objetivo no es otro que evitar la fuga de carbono. No obstante, y a pesar de que hemos subrayado que no estamos ante un gravamen equiparable a un arancel aduanero, el establecimiento del CBA plantea varias dudas.

La primera cuestión que podríamos plantearnos es si el CBA sería compatible con el RCDE UE. Sobre este punto, las dudas que podrían surgir sobre su posible incompatibilidad fueron despejadas por la STJUE 21 de diciembre de 2011, asunto C-366/10 (ECLI:EU:C:2011:8648), en la que se descarta que el RCDE UE pueda ser calificado como: "derecho de aduana, gravamen o tasa sobre el combustible poseído o consumido".

Mayor controversia suscita el encaje del CBA con la prohibición de discriminación entre productos similares de la Organización Mundial del Comercio (OMC)³¹. En concreto, los artículos I y III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994 prohíben a los miembros de la OMC establecer tributos discriminatorios entre productos similares de distintos miembros o entre productos importados y domésticos que sean similares, sin que exista consenso sobre que se consideran "productos similares".

En cualquier caso, asumiendo que el CBA grave de forma diferente productos idénticos, podría estar justificado si tuviera encaje en alguna de las excepciones contempladas en el GATT de 1994, en concreto, a la recogida en el apartado b) del artículo XX (medidas necesarias para proteger la salud y la vida de las personas y de los animales o para preservar los vegetales) o en el apartado g) del mismo artículo (medidas relativas a la conservación de recursos naturales agotables, a condición de que tales medidas se apliquen conjuntamente con restricciones a la producción o al consumo nacionales). Además, para acogerse a cualquier excepción, es necesario que las medidas no supongan "un medio de discriminación arbitrario o injustificable entre los países en que prevalezcan las mismas condiciones, o una restricción encubierta al comercio internacional", de acuerdo con el encabezado del artículo XX.

En este sentido, FERNÁNDEZ PONS señala que, hasta el momento, la OMC no se ha pronunciado sobre ninguna disputa relacionada con medidas restrictivas del comercio de productos similares en función de su respectiva huella de carbono, pero entiende que la posición de la UE podría ser, cuanto menos, defendible, justificando la adopción de un mecanismo como el CBA en alguna de las excepciones del párrafo anterior. Otra posibilidad apuntada por este autor pasaría por el diseño del CBA de acuerdo con la figura específica del "border tax adjustment" del artículo II:2 (a) del GATT, en virtud del cual se podrá imponer: "una carga equivalente a un impuesto interior aplicado (...) a un producto nacional o similar

31 Para un análisis detallado sobre esta problemática *vid.* FERNÁNDEZ PONS, X.: "La propuesta de la Unión Europea relativa a un impuesto sobre el carbono en frontera y su compatibilidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio", *Revista de educación y derecho=Education and law review*, N.º 21 [Fiscalidad y objetivos de desarrollo sostenible (ODS)], 2020.

o a una mercancía que haya servido, en todo o en parte, para fabricar el producto importado³². Por tanto, y dado que el RCDE UE no es un impuesto interior, el respeto a la normativa de la OMC sería un argumento adicional para plantear la creación de un impuesto comunitario sobre las emisiones de dióxido de carbono. En cualquier caso, y considerando que dicha posibilidad es improbable, al menos a corto plazo, existen argumentos de peso para considerar que el CBA no sería incompatible con la normativa de la OMC.

Al margen de la problemática jurídica que un mecanismo de este tipo puede plantear, el CBA tampoco está exento de controversias políticas, dada la necesaria unanimidad entre Estados miembros para la adopción de decisiones en materia de fiscalidad, consagrada en los artículos 113, 115, 192 y 194 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE), que sin duda ha sido el principal escollo para conseguir una política fiscal comunitaria común. Sin embargo, tras muchos años olvidada, la posibilidad de avanzar hacia una mayor unión fiscal a través de los impuestos medioambientales vuelve a estar sobre la mesa. En enero de 2019, se publicó la *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo. Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE*, en la que se pone de manifiesto que la regla de la unanimidad en política fiscal está suponiendo una importante barrera para dar respuesta a los retos actuales, destacando en particular cuatro importantes desafíos: la reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades (IS) y la creación de dos nuevos impuestos: el impuesto sobre las transacciones financieras y el impuesto sobre determinados servicios digitales. Además, la Comunicación subraya como la regla de la unanimidad también supone un freno al desarrollo de la economía circular, en particular, en lo que a la revisión de la Directiva sobre imposición de la energía se refiere. Por ello, propone una hoja de ruta para la sustitución progresiva de la regla de unanimidad por mayoría cualificada, avanzando hacia una toma de decisiones más eficaz que permita dar respuesta a los principales retos a los que se enfrenta la UE³³.

Por tanto, y dado el actual escenario post-pandemia en el que la UE necesita encontrar nuevos recursos con los que financiar el ambicioso plan de recuperación *NextGenerationEU*, en la actualidad vuelve a estar sobre la mesa la necesidad de reformar el sistema de recursos propios de la UE³⁴. En este sentido, la posibilidad de

32 FERNÁNDEZ PONS, X.: "La propuesta de la Unión Europea relativa a un impuesto sobre el carbono en frontera...", *op.cit.*, págs. 11 y 12.

33 Sobre la regla de la unanimidad en materia fiscal, *vid.* ESPADAFOR LÓPEZ, C.M.: "La regla de la unanimidad en la producción normativa comunitaria de carácter tributario", *Nueva Fiscalidad*, N.º 6, 2005, págs. 49-82.

34 El *NextGenerationEU* es un instrumento temporal dotado con 750.000 millones de euros con el que la UE pretende sentar las bases de la reconstrucción económica y social tras la pandemia. Está compuesto por distintos instrumentos, entre los que destaca el Mecanismo Europeo de Recuperación y Resiliencia, que apoyará a los Estados miembros con 672.500 millones de euros, de los que a España le corresponden 140.000 millones en forma de préstamos y subvenciones que deberán canalizarse a través de proyectos que permitan afrontar los dos grandes desafíos actuales: la transición ecológica y la digitalización.

crear impuestos europeos propios o nuevos recursos propios –sobre las transacciones financieras, sobre los servicios digitales, sobre el carbono o sobre las bolsas de plástico no reutilizable– vuelve a situarse en la agenda política comunitaria.

Por otro lado, es innegable que la adopción de una medida de estas características tendría consecuencias en las relaciones comerciales con terceros países³⁵. Aunque es evidente que el cambio climático es un desafío global que, en consecuencia, requeriría de soluciones globales –por ejemplo, a nivel de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)–, resulta casi imposible imaginar la adopción de medidas equivalentes al CBA en un contexto internacional en el que los dos principales emisores de gases de efecto invernadero, China y Estados Unidos (EE. UU.), están inmersos en una pugna por la hegemonía mundial y no asumen un compromiso claro con la transición hacia una economía hipocarbónica³⁶.

Además, no se puede perder de vista el impacto que el CBA podría tener sobre países en vías de desarrollo, ya que al gravar los productos en la frontera comunitaria en lugar de en el país de origen, la recaudación obtenida se trasladaría desde los presupuestos de dichos países hacia el presupuesto de la UE³⁷. Sin embargo, es posible remediar este perjuicio económico a través de dos vías. La primera de ellas es que la futura regulación del CBA reconozca una exención en favor de los productos procedentes de terceros países que fijen un precio a las emisiones contaminantes, ya sea a través de un impuesto específico o a través de un RCDE, equivalente al importe efectivamente satisfecho en el país de origen. La segunda posibilidad consiste en que parte de la recaudación obtenida por el CBA se destine a compensar económicamente a estos países, en el marco de la ayuda de la UE a la cooperación internacional y desarrollo.

Junto a la posibilidad de destinar una parte a corregir desajustes en terceros países, cabría plantearse si el CBA debiera estar afecto a una finalidad específica. En este sentido, consideramos que una medida positiva tanto para mejorar la aceptación de este instrumento por la sociedad como para que la transición hacia una economía hipocarbónica sea lo más justa posible sería que la recaudación se destinara a financiar proyectos de investigación, innovación y desarrollo de energías renovables y a compensar a los sectores más afectados por la descarbonización de la economía³⁸.

35 En este sentido, basta con señalar la política arancelaria de Estados Unidos sobre los productos franceses en represalia a la aprobación por parte del gobierno francés de la *tasa Google* que afectaba, fundamentalmente, a empresas multinacionales estadounidenses.

36 De acuerdo con el centro de investigación *Climate Action Tracker* (CAT), China es el mayor emisor del mundo y responsable casi del 30 por ciento del total de gases de efecto invernadero, mientras que EE. UU. a pesar de haber reducido sus emisiones desde comienzos de siglo, se sitúa como el segundo emisor a nivel mundial, a lo que se ha de añadir su retirada temporal del Acuerdo de París.

37 Tal y como han informado distintas empresas, gobiernos y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) a la Comisión Europea. En FALÇAO, T.: "The Eu's Carbon Border Adjustment Mechanism: An Opportunity for the EU to Assume Leadership over Environmental Protection Standards", *Kluwer International Tax Blog*, 2020.

38 Una reciente encuesta del Banco Europeo de Inversiones (BEI) ha mostrado que un 76% de los españoles considera que el cambio climático tiene efecto en su día a día, mientras que un 79% (nueve puntos por encima de la media europea) estaría dispuesto a aceptar medidas más estrictas para mitigarlo, lo que nos lleva a pensar que el grado de aceptación de políticas públicas verdes sería

III. PASADO, PRESENTE Y FUTURO DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CARBONO EN ESPAÑA

Aunque no sea el ámbito geográfico más adecuado para luchar contra el problema del cambio climático, las dificultades para implementar medidas concretas a nivel comunitario han llevado a algunos Estados miembros a desarrollar su propia imposición sobre el carbono, en el marco de una reforma fiscal ambiental. De esta forma, mientras que algunos países como Suecia o Irlanda han apostado por aplicar un impuesto específico sobre las emisiones de dióxido de carbono, otros como Alemania o Francia han preferido someter a gravamen el carbono de forma indirecta, a través de otros impuestos medioambientales³⁹.

Por el contrario, en España ni se ha producido ninguna reforma fiscal ambiental ni existe una imposición específica sobre el carbono a nivel estatal. Sin embargo, algunas Comunidades Autónomas (CCAA) han decidido aprobar diferentes tributos propios con una finalidad extrafiscal, real o aparente, basada en la protección del medioambiente y, particularmente, en la reducción de las emisiones contaminantes.

El objetivo de este apartado será analizar la situación actual de la imposición sobre el carbono en nuestro país y presentar algunas propuestas de reforma.

1. LA DISPERSIÓN NORMATIVA DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CARBONO EN ESPAÑA

En la actualidad, son cuatro o las CCAA que cuentan con algún tributo en vigor que incida sobre las emisiones de carbono a la atmósfera: Andalucía, Aragón, Cataluña y Murcia⁴⁰.

En Andalucía, es la *Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas* la que regula un impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, que recae sobre las emisiones a la atmósfera de dióxido de carbono, de óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre emitidas por instalaciones situadas en el territorio de la comunidad⁴¹. Entre los supuestos de no sujeción se incluyen, además de las emisiones de dióxido de carbono procedente de la combustión de biomasa, biocarburtantes y biocombustibles, las procedentes de instalaciones

relativamente alto en España. Fuente: *2020-2021 EIB Climate Survey, part 1 of 3*. Disponible en: <https://www.eib.org/en/surveys/climate-survey/3rd-climate-survey/climate-change-and-covid-recovery?lang=es> (Última consulta: 15 de diciembre de 2020).

39 LARREA BASTERRA, M.: "La fiscalidad sobre el carbono. Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia", *Icade. Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, N.º 108, septiembre-diciembre, 2019.

40 Existen otros tributos sobre las emisiones atmosféricas, como el impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica o el impuesto catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial que no han sido incluidos en este epígrafe al no gravar las emisiones de carbono.

41 GALÁN SÁNCHEZ, R.M.: "El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático", *Noticias de la Unión Europea*, N.º 261, 2006, págs. 19-29.

sometidas al RCDE UE. La base imponible se calcula en función de las toneladas de cada uno de los gases sujetos a gravamen, sobre la que se aplican unas tarifas progresivas recogidas en el artículo 32. Se fija un mínimo exento de tres unidades contaminantes y una deducción en cuota por las inversiones realizadas en infraestructura y bienes de equipo destinados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica. Este beneficio será del 25% cuando las instalaciones afectadas obtengan el certificado EMAS o ISO 14000 sobre la gestión ambiental o del 15% en caso contrario, con el límite del 50% de la cuota tributaria en ambos casos y la posibilidad de aplicarse el exceso de cuota en los tres períodos impositivos siguiente. Conviene destacar que el artículo 15 de la *Ley 18/2003* establece la afectación de los ingresos procedentes a la financiación de "actuaciones de la Administración de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales".

Por su parte, Aragón cuenta con el impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera, cuya regulación se encuentra en el *Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón*⁴². El hecho imponible, los supuestos de no sujeción y el sujeto pasivo son idénticos a los previstos en el impuesto andaluz. Sin embargo, no se establece el mínimo exento de tres unidades y las tarifas son diferentes, fijando el artículo 14 un tipo de gravamen fijo de 50 euros por tonelada para los óxidos de azufre y de nitrógeno y de 200 euros por kilotonelada. Por otro lado, se regula una reducción fija sobre la base liquidable de 150 toneladas/año para los óxidos de azufre, de 100 toneladas/año para los óxidos de nitrógeno y de 100 kilotoneladas/año para las emisiones de dióxido de carbono, lo que en la práctica supone dejar sin gravar una cantidad de emisiones considerables. Al igual que el impuesto andaluz, se establece la afectación de la recaudación a la financiación de medidas preventivas, correctoras del medio ambiente explotado, degradado o lesionado por el efecto negativo derivado de las actividades contaminantes.

Cataluña es una de las CCAA que más activa se ha mostrado en la aprobación de tributos propios, lo que confirma el hecho de que cuente con dos impuestos que graven las emisiones de dióxido de carbono: el impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producidas por la industria y el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica.

El primero de ellos se encuentra regulado en la *Ley 12/2014, de 10 de octubre* y su hecho imponible es más complejo que el de los impuestos anteriores, al estar constituido por las emisiones de óxidos de nitrógeno, de dióxido de azufre, de partículas y de carbono orgánico total generadas tanto en instalaciones industriales como en instalaciones de combustión con una potencia térmica superior a 20 MW, siempre que las emisiones sean superiores a 150 toneladas de dióxido de azufre, de 100 toneladas de óxidos de nitrógeno, de 50 toneladas de partículas o de 150 toneladas de carbono

42 PÉREZ SAN MILLÁN, J.L.: "El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera de la Comunidad Autónoma de Aragón; antecedentes y normativa comparada", *Noticias de la Unión Europea*, N.º 289, 2009, págs. 61-84.

orgánico total. Por tanto, se establecen unos mínimos exentos similares a los fijados en Aragón a través de las reducciones. La base imponible se calcula por las emisiones másicas de cada una de las sustancias, cuantificada a través de una fórmula compleja establecida en el artículo 14 y que toma en consideración la concentración, el caudal y las horas anuales de funcionamiento de la instalación. Sobre la misma, se practicarán unas reducciones de 150 toneladas de dióxido de azufre, 100 toneladas de óxidos de nitrógenos, 50 toneladas de partículas y 150 toneladas de carbono orgánico, lo que unido con el mínimo exento deja sin gravar una cantidad importante de emisiones. Sobre la base liquidable se aplicará un tipo de gravamen fijo de 45 euros por tonelada de dióxido de azufre, de 75 euros por tonelada de óxidos de nitrógeno, de 60 euros por tonelada de partículas y de 45 euros por tonelada de carbono orgánico total. Sobre la cuota íntegra se podrán aplicar dos bonificaciones: una del 50% para la carga másica anual procedente de instalaciones de cogeneración con potencia superior a 20 MW que utilicen gas natural o biogás y otra del 10% de la inversión efectuada en bienes destinados a la protección del medioambiente.

Por otro lado, mediante la *Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público*, se crea, entre otros, el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, posteriormente regulado por la *Ley 16/2017, del cambio climático*. Como indica el nombre del impuesto, la diferencia fundamental con el resto de los impuestos autonómicos es que su hecho imponible lo constituyen las emisiones de dióxido de carbono de determinados vehículos, en particular, los del artículo 41 de la *Ley 16/2017*: turismos de la categoría M1, comerciales ligeros de la categoría N1 y las motocicletas. Sin embargo, tal y como destacan CALVO VÉRGEZ, TANDAZO RODRÍGUEZ y HERRERA MOLINA, realmente se está gravando la mera titularidad del vehículo, pues el impuesto se devenga con independencia del número de emisiones, pudiendo llegar a darse la situación de que un vehículo que no circule (y por tanto no emita dióxido de carbono), quede sujeto al impuesto⁴³.

Por otro lado, el sujeto pasivo del impuesto catalán será el titular del vehículo, siempre que cuente con su residencia en Cataluña, con independencia del lugar donde se encuentre el vehículo en cuestión. En este sentido, compartimos la opinión de TANDAZO RODRÍGUEZ y HERRERA MOLINA de que se puede estar violando el principio de territorialidad previsto en el artículo 157.2 de la Constitución Española (CE) y en el artículo 9 de la *Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas*, al quedar sometidos a un gravamen autonómico bienes situados fuera del territorio de la respectiva CCAA⁴⁴.

43 CALVO VÉRGEZ, J.: "El impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y su declaración de constitucionalidad", *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: "La fiscalidad en el marco de la transición ecológica"*, N.º 6, 2020, págs. 9-21; TANDAZO RODRÍGUEZ, A. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica. Análisis de la STC 87/2019, de 20 de junio, rec. núm. 5334/2014", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, N.º 442, enero, 2020, págs. 99-115.

44 TANDAZO RODRÍGUEZ, A. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán...", *op.cit.*, pág. 110.

Otro de los aspectos más destacables del impuesto catalán es su carácter finalista: su recaudación estará destinada a financiar por partes iguales el Fondo de Patrimonio Natural y el Fondo Climático (art. 51 *Ley 16/2017*) que impulsará, entre otras actividades, el fomento de energías renovables, la movilidad sostenible, la conservación de la biodiversidad, la investigación y la innovación en materia de cambio climático o la adaptación y la reducción de vulnerabilidad de los sectores económicos.

Por lo demás, la cuota tributaria se calculará aplicando la tarifa del artículo 44 a las emisiones de dióxido de carbono acreditadas en el certificado expedido por el fabricante o importador del vehículo. Dicha tarifa será diferente para cada tipo de vehículo e irá aumentando progresivamente a medida que aumenta la cantidad de emisiones. Además, se prevé una bonificación del 100% de la cuota en favor de vehículos históricos y una serie de exenciones en favor de determinados vehículos difícilmente compatibles con la finalidad extrafiscal del impuesto⁴⁵.

El impuesto catalán sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica fue, junto a diversos preceptos de la *Ley 16/2017*, objeto de un recurso de inconstitucionalidad presentado por el entonces Presidente del Gobierno, en el que se denunciaba la vulneración del artículo 6 LOFCA, al entender la parte recurrente que el impuesto catalán recaía sobre los mismos hechos imponible que el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) y el Impuesto Especial sobre Determinados Vehículos (IEDTM). El Tribunal Constitucional (TC), en su Sentencia 87/2019, de 20 de junio, resolvió la controversia, afirmando que el impuesto catalán, el IVTM y el IEDTM recaen sobre hechos imponible distintos, y admitiendo, por consiguiente, la plena constitucionalidad del impuesto recurrido⁴⁶.

Finalmente, Murcia cuenta con el impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera, regulado en la *Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributo Cedidos y Tributos Propios*⁴⁷. Se trata de un impuesto similar al andaluz, que grava las emisiones de dióxido de azufre, de óxidos de nitrógeno, de compuestos orgánicos volátiles y amoníaco⁴⁸. La base imponible está constituida por las unidades contaminantes expresadas en toneladas/año,

45 En concreto, el artículo 43 establece que estarán exentos los vehículos oficiales del Estado, de las CCAA y de los entes locales adscritos a la defensa del Estado o de la seguridad ciudadana; los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares; los vehículos de os organismos internacionales con sede en Cataluña y de sus funcionarios; los vehículos que corresponda en función de tratados o convenios internacionales; las ambulancias y demás vehículos destinados a la asistencia sanitaria, y os vehículos para personas de movilidad reducida.

46 Para un análisis más detallado de la STC, 87/2019, de 20 de junio, *vid.* VÉRGEZ, J.: "El impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono...", *op.cit.* y TANDAZO RODRÍGUEZ, A. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán...", *op.cit.*

47 DE LA PEÑA AMORÓS, M.M.: "El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera de la Región de Murcia", *Noticias de la Unión Europea*, N.º 278, 2008, págs. 39-49.

48 De acuerdo con el artículo 2 del *Real Decreto 117/2003, de 31 de enero, sobre limitación de emisiones de compuestos orgánicos volátiles debidas al uso de disolventes en determinadas actividades*, se denomina compuesto orgánico a todo compuesto que contenga carbono y uno o más de los siguientes elementos: hidrógeno, halógenos, oxígeno, azufre, fósforo, silicio o nitrógeno, salvo los óxidos de carbono y los carbonatos y bicarbonatos inorgánicos. A continuación, se define un compuesto orgánico volátil como todo compuesto orgánico que tenga a 293,15 K una presión de vapor de 0,01 kPa o más, o que tenga una volatilidad equivalente en las condiciones particulares de uso.

calculadas como el cociente entre las emisiones y el valor de referencia fijado por el Anexo A1 de la *Decisión 2000/479/CE, relativa a la realización de un inventario europeo de emisiones contaminantes (EPER) con arreglo al artículo 15 de la Directiva 96/61/CE del Consejo relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación (IPCC)*, sobre la que se practicará una reducción de tres unidades contaminantes en concepto de mínimo exento, al igual que en el impuesto andaluz. Sobre la cuota íntegra se aplicarán las tarifas progresivas del artículo 48, en función de las unidades contaminantes. Además, también se prevé la deducción prevista en el impuesto andaluz en favor de las inversiones realizadas en infraestructuras y bienes de equipo orientadas al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica, con una novedad: la deducción ascenderá al 30% cuando se hayan aportado para la vigilancia atmosférica.

Se puede observar que han sido pocas las CCAA que han decidido apostar por gravar las emisiones de carbono, aunque como señalan TANDAZO RODRÍGUEZ y HERRERA MOLINA, no sería sorprendente que alguna apostara por un tributo sobre este hecho imponible tras la declarada constitucionalidad del impuesto catalán sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica⁴⁹. Al margen de este, observamos como la imposición autonómica sobre el carbono se ha limitado exclusivamente a las emisiones de determinadas instalaciones industriales, algunas de las cuales, están ya sometidas al RCDE UE. Por consiguiente, los sectores difusos, principalmente el sector transporte, siguen sin contar con un sistema de fijación de precios de carbono claro que favorezca verdaderamente la descarbonización de la economía.

Por otro lado, coincidimos con VAQUERA GARCÍA cuando sostiene que, al margen de determinados beneficios fiscales que pretenden minimizar los daños atmosféricos de las emisiones, no se observa en el resto de la estructura de los tributos autonómicos una verdadera finalidad extrafiscal tendente a la reducción de este tipo de conductas⁵⁰. En el mismo sentido, MONTES NEBREDA subraya que la creación de estos tributos no se asoció a acciones integrales, ni a objetivos concretos de reducción de emisiones, por lo que se refuerza la idea de que estas figuras se establecieron con fines meramente recaudatorios⁵¹.

Por este motivo, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario ya abogaba en 2014 por la supresión de los impuestos autonómicos sobre el dióxido de carbono, ante la imposibilidad de cumplir eficientemente los objetivos ambientales a nivel autonómico y la falta de coordinación con el RCDE UE⁵². En

Este es el motivo por el que se ha incluido el impuesto murciano en este epígrafe, ya que grava, aunque sea de forma tangencial, el carbono contenido en los compuestos orgánicos volátiles.

49 TANDAZO RODRÍGUEZ, A. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán...", *op.cit.*

50 VAQUERA GARCÍA, A.: *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2020, págs. 212-213.

51 MONTES NEBREDA, A.: "Imposición al carbono: Derecho comparado y propuestas para España", *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 1, 2019, pág. 43.

52 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL: *Informe*, 2014, pág. 343.

definitiva, dada la necesidad de fijar una efectiva imposición sobre el carbono que realmente coadyuve a la transición hacia una sociedad hipocarbónica, creemos necesario corregir la actual dispersión normativa, por lo que apostamos por la imposición del carbono a nivel estatal y en coordinación con el RCDE UE, centrando la atención en los sectores difusos, con el fin de asegurar que todas las emisiones quedan sometidas a uno u otro mecanismo de fijación de precios.

2. PROPUESTAS DE REFORMA PARA UNA IMPOSICIÓN SOBRE EL CARBONO EN ESPAÑA

Como ya se ha mencionado, el ámbito ideal para establecer una efectiva imposición sobre el carbono sería el comunitario (o mundial), si bien la falta de compromiso político real con la reducción de las emisiones contaminantes, el auge de movimientos euroescépticos y la reticencia a ceder parte de su soberanía fiscal hacen que sea difícil pensar que una medida de este tipo pueda adoptarse a semejante escala. De la misma manera, el ámbito autonómico tampoco es el más adecuado, por la falta de eficacia de las medidas y por las distorsiones económicas que puede provocar. Por tanto, dada la situación actual, se propone actuar a nivel estatal.

En este ámbito de actuación, dos son las posibilidades que se plantean: o bien la reforma de impuestos ya existentes o bien la creación de un tributo *ex novo*. La primera, supondría "ambientalizar" tributos como el IVTM, IEDMT o el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH) para que su cuantificación se realizara en función de las emisiones de dióxido de carbono. Por su parte, la segunda opción implicaría la creación de un impuesto específico sobre las emisiones de dióxido de carbono (¿y otras emisiones contaminantes?) que se exigiría en todo el territorio nacional y que pondría fin a los problemas de eficiencia y eficacia que afectan a los impuestos autonómicos.

A) *Introducir elementos ambientales en los impuestos sobre el transporte*

Tal y como ya se ha apuntado, el sector transporte, y en concreto el transporte por carretera, es uno de los principales responsables de las emisiones de dióxido de carbono en la UE, por lo que no resulta sorprendente que desde hace tiempo se venga reclamando la necesidad de reformar su fiscalidad. En particular, son el IEDTM, el IVTM y el IEH los impuestos que, de forma directa o indirecta, mayor incidencia tienen sobre el transporte.

Como es sabido, el IEDTM surgió como consecuencia de la adaptación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a la normativa europea, a raíz de la que se suprimió el tipo de gravamen incrementado sobre determinados productos, entre los que se encontraban los automóviles, embarcaciones, y aeronaves de uso personal y de recreo, lo que llevó a algunos autores a calificarlo como un "IVA enmascarado sustituto del anterior IVA incrementado"⁵³. Posteriormente, se han

⁵³ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte", *Revista Española de Derecho Financiero*, N.º 80, 1993, pág. 607.

llevado a cabo distintas reformas con el objetivo de dotar a este impuesto de un carácter extrafiscal más intenso, lo que en la actualidad sigue planteando bastantes dudas. Sin ir más lejos, la STC 87/2019, de 20 de junio (ECLI:ES:TC:2019:87) afirma que: "no puede afirmarse que este sea un impuesto medioambiental, sino un impuesto sobre el consumo de ciertos bienes para uso particular. Es, en fin, un impuesto fundamentalmente fiscal, aunque pueda encontrarse en él algún rastro extrafiscal orientado a la protección del medio ambiente" (F.J. 19º). Por consiguiente, es evidente que el IEDMT dispone de margen para ser revisado, habida cuenta de la necesidad de reducir las emisiones contaminantes.

Tampoco está exento de debate el carácter extrafiscal del IVTM. CHICO DE LA CÁMARA entiende que: "no debe perderse de vista la finalidad extrafiscal intrínseca de este impuesto al pretender el legislador tributario gravar el uso potencial del vehículo lo que exigirá que el Ente Público acometa ciertas inversiones principalmente de seguridad y mantenimiento de las vías públicas"⁵⁴. De esta forma el IVTM podría haberse configurado como una tasa, en la medida en que su fundamento radica en el principio de equivalencia, es decir, en compensar el coste social y económico que supone el uso de vehículos. En sentido contrario se ha manifestado el TC en la STC 87/2019 anteriormente meritada, al sostener que el impuesto catalán y el IVTM: "se diferencian en el modo de calcular la cuota tributaria, lo que revela la finalidad principalmente recaudatoria del impuesto local y extrafiscal o medioambiental del impuesto autonómico" (F.J. 19º). En cualquier caso, incluso admitiendo la existencia de atisbos de extrafiscalidad, entendemos que, como en el caso del IEDMT, el IVTM también debería adaptarse a las nuevas exigencias ambientales, puesto que, con su configuración actual, no desincentiva la contaminación atmosférica⁵⁵.

Así lo entendía también la Comisión Europea, como muestra la *Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo*, de 5 de julio de 2005, cuyo objetivo fundamental era, además de mejorar el funcionamiento del mercado interior, reducir las emisiones de dióxido de carbono producidas por los automóviles⁵⁶. En particular, se proponía la gradual desaparición del IEDMT y su sustitución por una nueva estructura impositiva, vinculada a las emisiones de dióxido de carbono, con el objetivo de alcanzar el por entonces objetivo comunitario de 120 g de dióxido de carbono por kilómetro en 2010, el cual coincide con el límite actual para aplicar el tipo cero en el IEDMT.

Sin embargo, 15 años después del lanzamiento de la *Propuesta de Directiva*, es una realidad innegable que los objetivos climáticos son mucho más ambicioso. Por este motivo, SASTRE SANZ o CHICO DE LA CÁMARA han propuesto reducir el límite de 120g/km para aplicar el tipo cero en el IEDMT, pues como mostraron

54 CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Algunas propuestas de reforma para ambientalizar el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica", en ADAME MARTÍNEZ, F.: *Fiscalidad ambiental en España: Situación Actual y perspectivas de futuro*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2015, 139-156.

55 CAÑAL GARCÍA, F.J.: "El IVTM no desincentiva la contaminación atmosférica", *Tributos Locales*, N.º 138, 2019, págs. 59-76.

56 COM (2005) 261 final.

FREIRE GONZÁLEZ y PUIG VENTOSA, el aumento de la imposición sobre los automóviles en función de las emisiones disminuye la matriculación de los vehículos más contaminantes a la vez que fomenta la matriculación de los menos contaminantes⁵⁷. Paralelamente, cabría revisar la bonificación del 100% que recoge el IVTM en favor de los vehículos históricos o con una antigüedad mínima de 25 años, dado que son aquellos que más contaminan⁵⁸.

Una propuesta más ambiciosa pasaría por reformular la fiscalidad del transporte. En este sentido, el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario propuso la sustitución del IVTM y el IEDTM por un nuevo Impuesto sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica (IUVTM), de titularidad estatal, pero cuya gestión correspondería a los ayuntamientos, que trasladarían una parte de la recaudación a las CCAA, y cuya cuota se determinaría en función de las emisiones de dióxido de carbono de cada vehículo.

Mención aparte merece el IEH, el cual, y a pesar de las declaraciones formales del legislador⁵⁹, es un impuesto con una finalidad meramente recaudatoria, pues como apuntan RAMOS PRIETO y TRIGUEROS MARTÍN, no se observa en su estructura ningún elemento que permita pensar que el objetivo del impuesto es la corrección de externalidades negativas⁶⁰. Así, con la justificación de la protección del medioambiente, algunas reformas del IEH se han basado en el aumento indiscriminado de los tipos de gravamen, lo que por sí solo no es suficiente para reducir el consumo de combustibles fósiles, dada la poca elasticidad de este recurso. En el mismo sentido, LÓPEZ ESPADAFOR sostiene que: "si el Impuesto sobre Hidrocarburos se estructurase como un estricto impuesto extrafiscal, el principal objetivo en su articulación debería ser la disminución de las emisiones de CO₂", el cual se podría alcanzar no solo a través del aumento de los tipos de gravamen, sino con la modificación de la cuantificación del impuesto o la revisión de los beneficios fiscales⁶¹. Este era el objetivo de la Propuesta de reforma de la Direc-

57 CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Algunas propuestas de reforma para ambientalizar...", *op.cit.*, pág. 154; SASTRE SANZ, S.: "La fiscalidad del vehículo eléctrico en España", *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 28, 2016, pág. 34, y FREIRE GONZÁLEZ, J. y PUIG VENTOSA, I.: "Efectos económicos y ambientales del impuesto especial sobre determinados medios de transporte", *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, Nueva época, N.º 10, julio-diciembre, 2013, págs. 38-47.

58 Para un análisis más detallado sobre la fiscalidad de los vehículos de motor y las posibles reformas del IEDMT y del IVMT, *vid.* RAMOS PRIETO, J. y TRIGUEROS MARTÍN, M.J.: "La fiscalidad de los vehículos de motor: un aspecto olvidado en las medidas adoptadas contra la crisis económica", *Nueva fiscalidad*, N.º 1, 2010, págs. 79-147.

59 De acuerdo con la exposición de motivos de la *Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales* (LIEE), los impuestos especiales se justifican "en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc."

60 RAMOS PRIETO, J. y TRIGUEROS MARTÍN, M.J.: "La fiscalidad de los vehículos de motor...", *op.cit.*, pág. 107.

61 LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: "La búsqueda de menores emisiones de CO₂ a través del impuesto sobre hidrocarburos", *Nueva fiscalidad*, N.º 2, 2010, págs. 77-119.

tiva 2003/96/CE del 2011, por lo que es de esperar que la revisión de la directiva anunciada en el marco del Pacto Verde Europeo apunte en el mismo sentido.

Dejando a un lado el IEH, cuya reforma quedaría condicionada a la revisión de la *Directiva 2003/96/CE*, la ambientalización del IVTM y el IEDMT con el objetivo de mitigar las emisiones de dióxido de carbono plantea, en nuestra opinión, un importante inconveniente: únicamente quedarían sometidas a gravamen las emisiones de dióxido de carbono procedentes de determinados medios de transporte, por lo que muchas emisiones seguirían sin quedar sujetas ni a tributación ni al RCDE UE. Es evidente que gravar las emisiones de algunos medios de transporte es mejor que no hacerlo, pero resulta, a todas luces, insuficiente. En favor de esta reforma, se puede señalar que parece más sencillo modificar impuestos ya existentes que crear un nuevo impuesto específico sobre las emisiones contaminantes. Además, tras el anuncio de la revisión de la *Directiva 2003/96/CE*, este parece ser el camino que pretende seguir la UE.

B) *Crear un nuevo impuesto estatal sobre las emisiones de dióxido de carbono*

Junto a la reforma del IVTM y el IEDMT (y cuando sea posible, del IEH), se plantea la posibilidad de fijar un impuesto específico sobre las emisiones de dióxido de carbono. De esta forma, la justificación de este impuesto radicaría en el principio "quien contamina, paga", de manera que a través de este instrumento se fijara de forma directa un precio a las emisiones a la atmósfera, fomentando así la utilización de energías limpias.

El establecimiento de este tributo ha sido reclamado por diferentes organizaciones, entre las que cabe destacar el Fondo Monetario Internacional (FMI), el cual propuso en 2019 el establecimiento de un impuesto internacional al carbono que aumente progresivamente hasta los 75\$ (unos 68€) por tonelada de dióxido de carbono en el año 2030⁶². A nivel comunitario, el Comité Económico y Social Europeo, en su *Dictamen sobre "Mecanismos fiscales para reducir las emisiones de CO₂"*, de 20 de febrero de 2020 ha instado a la Comisión Europea: "a que ponga en marcha iniciativas concretas para establecer impuestos sobre el carbono similares en los Estados miembros con el fin de armonizar los esfuerzos que persiguen una reducción efectiva del nivel de CO₂ (...) (y) considera que existen fundadas razones para establecer disposiciones uniformes en la UE y, sobre esta base normativa, entablar conversaciones a nivel internacional con otros bloques comerciales"⁶³. Tal y como se ha mencionado, dicha posibilidad se considera políticamente inviable, por lo que se apuesta por el establecimiento de este impuesto específico a nivel nacional⁶⁴.

62 FMI: *Fiscal Monitor: How to Mitigate Climate Change*, octubre, 2019.

63 2020/C 364/03.

64 A pesar de que no sea la opción más eficiente económicamente, países como Suecia, Dinamarca, Finlandia, Países Bajos, Noruega, Eslovenia, Suiza y Reino Unido han implementado impuestos sobre la energía basados en el carbono.

En nuestra opinión, un buen punto de partida serían el impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero (IGFEI) y el impuesto catalán sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica que, con sus luces y sombras, constituyen buenos ejemplos de impuestos extrafiscales.

La primera cuestión a la que se debe dar respuesta es cuál debería ser el hecho imponible de este impuesto. Aunque *a priori* podría pensarse que recaería exclusivamente sobre las emisiones de dióxido de carbono, estamos de acuerdo con MONTES NEBREDA cuando señala que deberían incluirse otros gases de efecto invernadero, con el objetivo de evitar un efecto sustitución desde el dióxido de carbono hacia otros gases no sometidos a tributación⁶⁵. De acuerdo con el Anexo A del Protocolo de Kioto, los gases de efecto invernadero son seis: el dióxido de carbono, el metano, el óxido nitroso, los hidrofluorocarbonos, los perfluorocarbonos y el hexafluoruro de azufre. De estos, los tres últimos ya son gravados por el IGFEI, por lo que consideramos que también deberían quedar sometidos a gravamen tanto el metano como el óxido nitroso, ya fuera a través del mismo impuesto que gravara las emisiones de dióxido de carbono o a través de otro impuesto específico. En este sentido se manifestó la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario, al establecer, en su propuesta N.º 101, la necesidad de crear un impuesto estatal sobre las emisiones atmosféricas distintas al dióxido de carbono, corrigiendo así la dispersión normativa que también existe en esta materia⁶⁶.

Aunque algunos autores proponen el establecimiento de un impuesto progresivo de las emisiones de dióxido de carbono basado en patrones de consumo individuales (PIKETTY, 2020), hoy en día, resultaría impracticable, ante las dificultades para cuantificar de forma exacta las emisiones de cada individuo⁶⁷. Por tanto, y sin perjuicio de que los avances tecnológicos hagan posible esta medición en un futuro no muy cercano, consideramos que, actualmente, lo más realista pasa por aplicar este impuesto sobre las instalaciones industriales sometidas al RCDE UE y sobre los sectores difusos (residencial, comercial e institucional, transporte, agrícola y ganadero y gestión de residuos).

No se puede perder de vista que muchas de las emisiones de dióxido de carbono ya están sometidas al RCDE UE, por lo que la normativa reguladora del impuesto estatal debería prever mecanismos de coordinación que evitaran la sobreimposición. A pesar de que podría fijarse la no sujeción de las emisiones sometidas al RCDE UE, creemos que sería más recomendable el establecimiento de una exención parcial, equivalente al precio por tonelada de dióxido de carbono fijado por los derechos de emisión. De esta forma, se conseguiría fijar un precio uniforme a las emisiones, con independencia de que estuvieran sometidas al impuesto, al RCDE UE o a ambos. Al margen de esta exención parcial, el número de beneficios fiscales debería reducirse al mínimo indispensable, para evitar situaciones en las que el gravamen real sea

65 Recientemente, MONTES NEBREDA, A.: "Imposición al carbono: Derecho comparado y propuestas para España", *op.cit.*, pág. 44.

66 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL: *Informe*, 2014, pág. 348.

67 PIKETTY, T.: *Capital e ideología*, Deusto, Barcelona, 2020, pág. 1192.

prácticamente nulo, como sucede, por ejemplo, en el impuesto sobre el carbón. En este sentido, podría fijarse una exención en favor de los biocombustibles (bioetanol o biodiesel), en la medida en que reducen notablemente las emisiones en comparación con los combustibles fósiles, a la vez que fomentan la reutilización de recursos naturales, promoviendo así una mayor circularidad de la economía⁶⁸. De la misma forma, se podrían establecer exenciones temporales en favor de sectores en los que no existe una alternativa viable a la reducción de las emisiones⁶⁹.

En cuanto al sujeto pasivo, sería el emisor de gases contaminantes procedentes de cualesquiera de las actividades incluidas en el hecho imponible, con independencia de que se trate de una persona física o jurídica.

Seguramente la cuestión más controvertida del impuesto sería la cuantificación de las emisiones contaminantes. En este sentido, y al objeto de evitar el gravamen de la mera titularidad de instalaciones o bienes susceptibles de emitir gases contaminantes –como sucede, por ejemplo, con el impuesto catalán sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica que grava la mera titularidad del vehículo, con independencia de que circule, y por tanto emita dióxido de carbono, o no–, creemos que lo más adecuado es sujetar al impuesto las emisiones reales. Para el cálculo de estas, podrá acudirse al método de estimación directa cuando sea posible, aunque, en la práctica, lo más común será acudir al método de estimación objetiva que, como señala el artículo 52 LGT, se basará en la aplicación de magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa de cada tributo: de hecho, este es el método actualmente utilizado en el RCDE UE, ya que de acuerdo con el Anexo III de la *Ley 1/2005*, el cálculo de las emisiones de dióxido de carbono se llevará a cabo multiplicando los datos de la actividad (combustible utilizado, índice de producción, etc.) por un factor de emisión. Por tanto, nada impediría ampliar los datos de la actividad y los factores de emisión a las actividades sujetas al impuesto. En cualquier caso, las técnicas para medir la huella de carbono son cada día más sofisticadas, por lo que, a medida que pasen los años, la medición de las emisiones de gases contaminantes podrá realizarse de forma cada vez más precisa⁷⁰.

El tipo de gravamen inicial no sería muy elevado y se iría incrementando de forma gradual hasta alcanzar el precio por tonelada de emisión que se pretenda conseguir (por ejemplo, los 75\$ que propone el FMI). En este sentido, el incremento progresivo permitiría reducir el impacto de una medida de estas características, a la vez que ofrece margen de planificación a los afectados.

Se trataría por tanto de un tipo de gravamen específico, no progresivo, que afectaría por igual a todos los emisores de gases contaminantes. Sin embargo, un impuesto de

68 COMISIÓN EUROPEA: *A sustainable Bioeconomy for Europe. Strengthening the connection between economy, society and the environment*, 2018.

69 Por ejemplo, el sector de transporte por carretera, hasta que se desarrolle una infraestructura ferroviaria adecuada.

70 Actualmente, el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico ha desarrollado una serie de herramientas que permiten estimar la huella de carbono, contemplando tanto las emisiones directas como las indirectas (viajes de trabajo, servicios subcontratados, compra de productos o consumo de electricidad). Disponible en: <https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/mitigacion-politicas-y-medidas/calculadoras.aspx> (Última consulta: 16 de febrero de 2021).

estas características podría acabar siendo regresivo ya que, proporcionalmente, afectaría en mayor medida a aquellos con rentas más bajas, que tendrían que destinar una mayor proporción de su renta a la satisfacción de este impuesto. En este sentido, se ha demostrado que la cuestión climática no es ajena a las desigualdades económicas: las emisiones de carbono del 1% de la población más rica son más del doble que las del 50% más pobre, lo cual se explica por el estilo de vida, intensivo en el uso de carbono, de los primeros⁷¹. Por tanto, no solo por una cuestión de aceptación popular⁷², sino también por justicia social y tributaria, apostamos por dotar de progresividad al nuevo impuesto. Dado que el establecimiento de una tarifa progresiva solo será factible cuando sea posible medir las emisiones de forma totalmente precisa, en la actualidad apostamos porque el impuesto tenga un carácter finalista, de forma que se corrija su regresividad a través de políticas de gasto público.

Con respecto a esta cuestión, existe consenso sobre el hecho de que la afectación de la recaudación de un tributo a un fin concreto no es un requisito necesario para considerar que existe una finalidad extrafiscal. Sobre este punto, el TC ha establecido que: "la afectación no es más que uno de los varios indicios, y no precisamente el más importante, para tener en cuenta para determinar la naturaleza del tributo" [SSTC 179/2006, de 13 de junio (ECLI:ES:TC:2006:179), 60/2013, de 13 marzo (ECLI:ES:TC:2013:60) 22/2015, de 16 de febrero (ECLI:ES:TC:2015:22)]⁷³.

De esta forma, nos parece positiva la introducción de un Fondo Climático por la *Ley 16/2017*, por lo que consideramos que debería introducirse una medida similar en el impuesto nacional. Sobre el destino de la recaudación, creemos que debería afectarse a dos objetivos fundamentales: el primero, apoyar proyectos de investigación, desarrollo e innovación de energías renovables o relacionados con la reducción de los gases de efecto invernadero y el segundo, a una transición ecológica justa, de manera que se compense a los sectores económicos y sociales más vulnerables y perjudicados por la aplicación de este nuevo impuesto. Sobre este último punto existen diversas propuestas (por ejemplo, la denominada "renta climática"), sobre las que es difícil aventurarse y cuya implantación requiere de un análisis país por país, aunque sí nos gustaría subrayar la posibilidad de alcanzar un reparto equitativo y justo de la carga económica de la transición ecológica y lucha contra el cambio climático a través de un Gasto Público Social, enmarcado en un Derecho Financiero Social⁷⁴.

71 GORE, T.: *Confronting carbon inequality. Putting climate justice at the heart of the COVID-19 recovery*. Oxfam. 2020, pág. 2.

72 Sobre esta cuestión, PIKETTY señala como la recaudación del impuesto al carbono introducido en Francia en 2018-2019 fue destinado, fundamentalmente, a reducir la tributación de los patrimonios más altos, lo que generó la conocida revuelta de los "chalecos amarillos" y obligó al gobierno francés a retirar la medida. *Vid.* PIKETTY, T.: *Capital e ideología*, *op.cit.*, págs. 800-801.

73 Algunos autores entienden que la afectación no es solo innecesaria, sino incluso desaconsejable, dado que: "afectar esas sumas a fines muy sectoriales privaría al Estado de cantidades de dinero muy altas con las que no podría contar para subvenir a sus gastos restantes", *vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Los impuestos especiales como tributos medioambientales", en ESTEVE PARDO, J. (coord.): *Derecho del medio ambiente y administración local*, Civitas, España, 1995, págs. 651-670.

74 GARCÍA CALVENTE, Y. y RUIZ GARIJO, M.: "La necesidad de un Derecho Financiero Social como respuesta a la crisis económica", en ADAME MARTÍNEZ, F.D. (coord.) y RAMOS PRIETO, J. (coord.): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje*

En la lucha contra el cambio climático, además de las prácticas tendentes a la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, cada vez están cobrando mayor protagonismo las técnicas que permiten captar, almacenar y reutilizar el dióxido de carbono. En este sentido, el *Dictamen del CESE* al que se ha hecho referencia apunta a que este tipo de tecnologías pueden mitigar el cambio climático y que, aunque están aún en una fase incipiente, se espera que se desarrollen mucho más en un futuro cercano. Aunque en la actualidad no es una técnica que esté generalizada a escala mundial, países como Estados Unidos o Noruega capturan y almacenan millones de toneladas de dióxido de carbono anualmente, mientras que otros como Suecia, Países Bajos, Bélgica, Francia e Irlanda están desarrollándola.

Por tanto, y dado que el enfoque del problema ha de ser simétrico, se propone la introducción de un beneficio fiscal, en forma de devolución, similar al recogido en el artículo 5, apartado 14, de la *Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras*, en virtud del cual, los contribuyentes del IGFEI pueden deducirse las cuotas pagadas respecto a los gases que acrediten haber entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración. En el mismo sentido, cabría diseñar un supuesto de devolución sobre la cuota tributaria del impuesto que se propone para aquellos contribuyentes que acrediten, a través de los mecanismos que legalmente se establezcan, haber captado y almacenado dióxido de carbono.

Se conseguiría así introducir en el nuevo impuesto una medida incentivadora de la economía circular, a través de la que se fomentaría la recuperación y reutilización de las emisiones de dióxido de carbono y que, como señala VAQUERA GARCÍA en relación con la deducción del IGFEI, impediría que: "se desechen sin más y se vuelvan a incluir de nuevo para aumentar su presencia dañina con la naturaleza"⁷⁵.

En cualquier caso, es importante que el establecimiento de este impuesto vaya acompañado de medidas complementarias y, en particular, de la fijación de unos objetivos específicos y planificados en el tiempo, así como de transparencia en la aplicación de la recaudación a las actividades previstas. En este sentido, es importante remarcar que el Derecho Financiero puede coadyuvar a la transición hacia una sociedad hipocarbónica, pero no conseguir dicho objetivo por sí solo.

Finalmente, la última cuestión a la que se ha de prestar atención es a la compatibilidad de este impuesto con otros ya existentes, y en particular, con el IVTM, el IEDMT y el IEH. Consideramos que, desde un punto de vista jurídico, no existirían problemas de doble imposición, puesto que, con la configuración legal actual, los hechos imponible de estos impuestos (la primera matriculación de determinados medios de transporte, la titularidad de determinados vehículos aptos para circular y el consumo específico de hidrocarburos, respectivamente) son diferentes al del impuesto propuesto.

al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, págs. 2957-2989.

⁷⁵ VAQUERA GARCÍA, A: *De la tributación ambiental a...*, op.cit., pág. 169.

Incluso si se considerara que el hecho imponible es similar, la doble imposición del artículo 6 LOFCA solo se refiere a los tributos de las CCAA en relación con los de los entes locales o estatales, pero no de estos últimos entre sí: así lo ha sostenido el TC (Auto 69/2018 de 20 de junio, F.J.4) recientemente, al afirmar que "en nuestro ordenamiento solo está proscrita la doble imposición producida por tributos autonómicos en relación con los estatales o locales. El resto de los casos (...), deben enjuiciarse desde el canon de capacidad de pago y la no confiscatoriedad". Por tanto, de acuerdo con este criterio, el impuesto estatal no sería incompatible con el IVTM.

A pesar de su aparente compatibilidad, la introducción del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono (o de las emisiones contaminantes, en general) podría llegar acompañada de una reforma más amplia del IVTM y el IEDMT, de acuerdo con las pautas fijadas por la fallida *Propuesta de Directiva* de 2005 y el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario. De esta forma, se podría utilizar su introducción para suprimir el IEDMT, compensando a las CCAA con la cesión de la totalidad o parte de la recaudación del nuevo impuesto. En aras de lograr una cierta uniformidad, y dado que no tiene sentido la dispersión normativa en la lucha contra el cambio climático, no nos parece adecuado la cesión de competencias normativas. Por otro lado, se podría revisar el IVTM, reforzando su carácter extrafiscal e introduciendo elementos que tengan en cuenta la contaminación atmosférica y acústica⁷⁶.

IV. CONCLUSIONES

(1) El cambio climático es un desafío que requiere respuestas de forma insoslayable, en las que el Derecho puede y debe tener un papel importante. En el ámbito internacional, la ONU ha mostrado su preocupación por esta cuestión, como muestra el impulso del Acuerdo de París y los ODS relativos a la protección medioambiental y, especialmente, a la lucha contra el cambio climático. Por su parte, la UE ha sido hasta el momento el principal impulsor de la transición ecológica hacia una sociedad hipocarbónica, a través de instrumentos como los Planes de Acción de Economía Circular y, principalmente, el Pacto Verde Europeo. España se encuentra alineada con los objetivos climáticos comunitarios, si bien este compromiso no ha tenido hasta ahora, a la espera de la aprobación de la Ley de Cambio Climático, reflejo en un marco jurídico concreto. Por el contrario, algunas CCAA han hecho uso de sus competencias para aprobar planes, estrategias e incluso leyes sobre esta materia.

(2) Uno de los principales instrumentos para luchar contra el cambio climático es la reducción de las emisiones de dióxido de carbono, a través de mecanismos de fijación de precios que internalicen los costes sociales de la contaminación.

⁷⁶ Sobre la contaminación acústica y su tributación, *vid.* ALONSO MADRIGAL, F.J.: "Nuevas formas de contaminación y tributación. Contaminación acústica y paisajística en la fiscalidad española", *Estudios de Deusto: revista de la Universidad de Deusto*, Vol. 57, N.º 2, 2009, págs. 13-48.

Fundamentalmente, estos sistemas pueden adoptar dos modalidades: RCDE o impuestos específicos sobre las emisiones de dióxido de carbono.

(3) Tras distintas propuestas fallidas por avanzar hacia una imposición comunitaria del dióxido de carbono, la UE se dotó con un RCDE que ha constituido hasta el presente su principal instrumento para reducir las emisiones contaminantes. Sin embargo, éste ha resultado ser insuficiente para alcanzar los ambiciosos objetivos climáticos adquiridos, por lo que ha propuesto, en el marco del Pacto Verde Europeo, la implementación de un mecanismo de ajuste en frontera de carbono, cuya configuración final es todavía una incógnita. Igualmente ha anunciado la revisión de la *Directiva 2003/96/CE*, aunque las reticencias de los Estados miembros a ceder parte de su soberanía fiscal y energética podrían frustrar la adopción de estas iniciativas. Por tanto, ante las dificultades para superar la regla de la unanimidad en el ámbito comunitario y la actual dispersión normativa a nivel autonómico se propone la adopción de medidas en el ámbito estatal. En este sentido, dos parecen ser las propuestas más viables: la ambientalización de los impuestos existentes o la creación de un impuesto específico.

(4) La necesidad de reformar el IEDMT, el IVTM e incluso el IEH ya ha sido defendida por un sector doctrinal en el pasado. A la vista de distintos análisis, y en especial del Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario, se recomienda la revisión del IEDMT y el IVTM para reformar su estructura y dotarlos de un carácter extrafiscal más intenso. Por otro lado, se ha llegado a defender la necesidad de suprimir el IEDMT y transformar en el IVTM en un impuesto cuya cuantificación se realice tomando en consideración las emisiones de dióxido de carbono. En lo que respecta al IEH, y a la espera de la reforma de la normativa comunitaria, se ha propuesto revisar los beneficios fiscales, así como evitar la subida indiscriminada de los tipos de gravamen, cuya repercusión sobre la protección del medioambiente es, cuanto menos, cuestionable.

(5) Con el objetivo de garantizar que la totalidad de emisiones de dióxido de carbono quedan sometidas a un mecanismo de fijación de precios, se propone la creación de un impuesto específico a nivel estatal, con la posibilidad de que se haga extensible a otras emisiones contaminantes no sujetas al RCDE UE ni al IGFEI. Inicialmente se fijaría un tipo de gravamen reducido, que se iría incrementando progresivamente hasta alcanzar un precio por kg/carbono (por ejemplo, los 75\$ propuestos por el FMI). Su principal característica sería su carácter finalista, afectando su recaudación a la consecución de objetivos concretos relacionados con la transición ecológica y la compensación a los sectores más vulnerables y afectados por este tributo. Debería estar coordinado tanto con el RCDE UE para evitar supuestos de doble imposición. A la vez, se podría aprovechar su introducción para revisar el IEDTM y el IVTM, suprimiendo el primero y modificando el mecanismo de cuantificación del segundo.

(6) En definitiva, el Derecho en general, y el Derecho Financiero y Tributario en concreto, puede coadyuvar en la transición hacia una economía circular, hipocarbónica y baja en emisiones de gases de efecto invernadero, cumpliendo así con los compromisos climáticos adquiridos en los últimos años.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, págs. 73-76.
- BANCO MUNDIAL: *Turn down the heat. Why a 4º Warmer World Must be Avoided*, The World bank, noviembre, 2012.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española*, N.º 71, 1981, págs. 17-29.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Los impuestos especiales como tributos medioambientales", en ESTEVE PARDO, J. (coord.): *Derecho del medio ambiente y administración local*, Civitas, España, 1995, págs. 651-670.
- ALONSO MADRIGAL, F.J.: "Nuevas formas de contaminación y tributación. Contaminación acústica y paisajística en la fiscalidad española", *Estudios de Deusto: revista de la Universidad de Deusto*, Vol. 57, N.º 2, 2009, págs. 13-48.
- ANDOURA, S. y COÛFFE, P.: "Los instrumentos europeos para luchar contra el cambio climático. RCDE, energía e imposición sobre el carbono", en BARÓN CRESPO, E. (coord.): *Fiscalidad Verde en Europa. Objetivo 20/20/20*, Informe del centro de Innovación del Sector Público de la Fundación de PwC e IE Business School, 2011.
- CALVO VÉRGEZ, J.: "El impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y su declaración de constitucionalidad", *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: "La fiscalidad en el marco de la transición ecológica"*, N.º 6, 2020, págs. 9-21.
- CAÑAL GARCÍA, F.J.: "El IVTM no desincentiva la contaminación atmosférica", *Tributos Locales*, N.º 138, 2019, págs. 59-76.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Algunas propuestas de reforma para ambientalizar el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica", en ADAME MARTÍNEZ, F.: *Fiscalidad ambiental en España: Situación Actual y perspectivas de futuro*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2015, 139-156.
- CLIMATE TRANSPARENCY: *Brown to Green Report 2019*, Climate Transparency, Berlín, Alemania, 2019.
- COASE, R.H.: "The problem of Social Cost", *The journal of Law & Economics*, Volume III, octubre, 1960.
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO: *Informe*, 2014.
- COMISIÓN EUROPEA: *A sustainable Bioeconomy for Europe. Strengthening the connection between economy, society and the environment*, 2018.
- COOK, J. et al.: "Quantifying the consensus on antropogenic global warming in the scientific literatura", *Environmental Research Letteres*, Vol. 8, N.º 2, 2013.
- DE LA PEÑA AMORÓS, M.M.: "El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera de la Región de Murcia", *Noticias de la Unión Europea*, N.º 278, 2008, págs. 39-49.
- ESPADAFOR LÓPEZ, C.M.: "La regla de la unanimidad en la producción normativa comunitaria de carácter tributario", *Nueva Fiscalidad*, N.º 6, 2005, págs. 49-82.
- FALÇAO, T.: "The Eu's Carbon Border Adjustment Mechanism: An Opportunity for the EU to Assume Leadership over Environmental Protection Standards", *Kluwer International Tax Blog*, 2020.
- FERNÁNDEZ-PALACIOS, J.M.: "Causas y consecuencias del cambio climático. El caso de Canarias", en HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L.: *El Derecho ante el reto del cambio climático*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, págs. 51-80.
- FERNÁNDEZ PONS, X.: "La propuesta de la Unión Europea relativa a un impuesto sobre el carbono en frontera y su compatibilidad con las normas de la Organización Mun-

Pasado, presente y futuro de la imposición sobre el carbono en España y la Unión Europea
(José Francisco Sedeño López)

- dial del Comercio”, *Revista de educación y derecho=Education and law review*, N.º 21 [Fiscalidad y objetivos de desarrollo sostenible (ODS)], 2020.
- FMI: *Fiscal Monitor: How to Mitigate Climate Change*, octubre, 2019.
- FREIRE GONZÁLEZ, J. y PUIG VENTOSA, I.: “Efectos económicos y ambientales del impuesto especial sobre determinados medios de transporte”, *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, Nueva época, N.º 10, julio-diciembre, 2013, págs. 38-47.
- GALÁN SÁNCHEZ, R.M.: “El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático”, *Noticias de la Unión Europea*, N.º 261, 2006, págs. 19-29.
- GARCÍA CALVENTE, Y. y RUIZ GARIJO, M.: “La necesidad de un Derecho Financiero Social como respuesta a la crisis económica”, en ADAME MARTÍNEZ, F.D. (coord.) y RAMOS PRIETO, J. (coord.): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, págs. 2957-2989.
- GORE, T.: *Confronting carbon inequality. Putting climate justice at the heart of the COVID-19 recovery*. Oxfam. 2020.
- HAMMAR, H. y AKERFELDT, S.: “La imposición al CO₂ en Suecia: 20 años de experiencia, mirando hacia el futuro”, BARÓN CRESPO, E. (coord.): *Fiscalidad Verde en Europa. Objetivo 20/20/20*, Informe del centro de Innovación del Sector Público de la Fundación de PwC e IE Business School, 2011.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L.: “El derecho frente al cambio climático”, en HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L.: *El derecho ante el reto del cambio climático*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, pág.27.
- HERRERA MOLINA, P.M.: “La irrelevancia jurídica del ‘Concepto constitucional de tributo’”, *Quincena fiscal*, N.º 21-22, 2003, págs. 38-45.
- HORACIO NOVELLI, M. y TABARES, J.: “El cambio climático y el comercio de derechos de emisión en la Unión Europea”, *Revista de Derecho*, N.º 17, 2014, págs. 9-25.
- LARREA BASTERRA, M.: “La fiscalidad sobre el carbono. Una aproximación a los casos de Suecia, Irlanda y Francia”, *Icade. Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, N.º 108, septiembre-diciembre, 2019.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “La búsqueda de menores emisiones de CO₂ a través del impuesto sobre hidrocarburos”, *Nueva fiscalidad*, N.º 2, 2010, págs. 77-119.
- MONTES NEBREDA, A.: “Imposición al carbono: Derecho comparado y propuestas para España”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 1, 2019, pág. 43.
- PADILLA ROSA, E. y ROCA JUSMET, J.: “Las propuestas para un impuesto europeo sobre el CO₂ y sus potenciales implicaciones distributivas entre países”, *Documento de trabajo (Universidad Autónoma de Barcelona. Departamento de Economía Aplicada)*, 2006.
- PATÓN GARCÍA, G. y LUCHENA MOZO, G.M.: “Las líneas actuales de gravamen de la tributación ambiental”, *Quincena Fiscal*, N.º 18, 2005, págs. 9-32.
- PÉREZ BERNABEU, B.: “El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La fiscalidad en el marco de la transición ecológica”*, 2020, págs. 134-145.
- PÉREZ SAN MILLÁN, J.L.: “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera de la Comunidad Autónoma de Aragón; antecedentes y normativa comparada”, *Noticias de la Unión Europea*, N.º 289, 2009, págs. 61-84.
- PIGOU, A.C.: *The Economics of Welfare*, MacMillan, Londres, 1962.
- PIKETTY, T.: *Capital e ideología*, Deusto, Barcelona, 2020.

Pasado, presente y futuro de la imposición sobre el carbono en España y la Unión Europea
(José Francisco Sedeño López)

- RAMOS PRIETO, J. y TRIGUEROS MARTÍN, M.J.: "La fiscalidad de los vehículos de motor: un aspecto olvidado en las medidas adoptadas contra la crisis económica", *Nueva fiscalidad*, N.º 1, 2010, págs. 79-147.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M.: "Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria", *Nueva fiscalidad*, N.º 3, 2004, págs. 9-59.
- SALASSA BOIX, R.: "La naturaleza jurídica del Impuesto al dióxido de carbono en Argentina y su comparación con el Impuesto a los combustibles líquidos", *Nueva fiscalidad*, N.º 2, 2020, págs. 181-204.
- SANDEL, M.: *Lo que el dinero no puede comprar: los límites morales del mercado*, Debate, Barcelona, 2013.
- SASTRE SANZ, S.: "La fiscalidad del vehículo eléctrico en España", *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 28, 2016.
- SORO MATEO, B.: "Marco jurídico general de la cuestión climática. Algunas reflexiones a la espera de la aprobación de la ley española de cambio climático y transición energética", en HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L.: *El Derecho ante el reto del cambio climático*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, págs. 111-158.
- SOTO MOYA, M.M.: *Objetivos de desarrollo sostenible y economía circular*. Comares, Granada, 2020.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte", *Revista Española de Derecho Financiero*, N.º 80, 1993, pág. 607.
- TANDAZO RODRÍGUEZ, A. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica. Análisis de la STC 87/2019, de 20 de junio, rec. núm. 5334/2014", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, N.º 442, enero, 2020, págs. 99-115.
- VARONA ALABERN, J.E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2009.
- VAQUERA GARCÍA, A.: *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2020, págs. 212-213.

Copyright of Nueva Fiscalidad is the property of Dykinson SL and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.