



FISCALIDAD DE LA ENERGÍA

MUAPA

Máster Universitario de Acceso a la
Profesión de Abogado

Año 2019-2020

Realizado por Carmela Rego Pérez

Dirigido por el Profesor Jaime Sesma Moreno

ÍNDICE

- 1. Principales abreviaturas utilizadas**
- 2. Introducción**
- 3. Estrategia en materia energética en la Unión Europea y en España**
 - 3.1. Estrategia en la Unión Europea
 - 3.2. Estrategia en España
- 4. La fiscalidad ambiental como instrumento para alcanzar los objetivos estratégicos**
 - 4.1. Fiscalidad ambiental en la Unión Europea
 - 4.2. Fiscalidad ambiental en España
- 5. Situación actual y perspectivas de futuro**
- 6. Conclusión**
- 7. Bibliografía**



1. PRINCIPALES ABREVIATURAS UTILIZADAS

- Art.: Artículo
- CCAA: Comunidades Autónomas
- CE: Constitución Española
- CNMC: Comisión Nacional del Mercado de la Competencia
- EM: Estado Miembro
- HISPACOOP: Confederación Española de Cooperativas de Consumidores y Usuarios
- IVA: Impuesto al Valor Añadido
- LGT: Ley General Tributaria
- LOFACA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
- MIBEL: Mercado Ibérico de Electricidad
- STC: Sentencia del Tribunal Constitucional
- STSJ MU: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia
- TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
- UE: Unión Europea
- UNESCO: Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura
- PNIEC: Plan Nacional Integrado de Energía y Clima

2. INTRODUCCIÓN

La conservación y protección del medio ambiente es una de las cuestiones que más viene preocupando, desde hace ya unos cuantos años, a la sociedad internacional. Podemos encontrar las primeras manifestaciones del nacimiento del derecho medioambiental a principios del S XX. Incluso tras la Segunda Guerra Mundial se producen ciertos avances en esta materia como, por ejemplo, la creación en el año 1948 de la Unión Internacional para la Conservación de la Naturaleza o también, la creación en 1960 de la Comisión Oceanográfica Intergubernamental de la UNESCO.

Pero no será hasta los años 70 cuando se comience a tomar conciencia de las dimensiones planetarias del problema. En estos años se produce una concurrencia entre los efectos reales y potenciales de un desarrollo económico-industrial descontrolado.

Por tanto, podemos señalar los años 70 como el momento histórico en el que surge una preocupación real a nivel mundial sobre la protección del medio ambiente. En este momento brota con gran fuerza el movimiento ecologista. A nivel político también suceden grandes eventos internacionales en esta materia, ya que se produce una primera gran coordinación entre los países para afrontar los desafíos medioambientales del momento, celebrándose en estos años la Cumbre de Estocolmo y los Seminarios de Belgrado y Tbilisi.

La primera de ellas supuso un antes y un después en la toma de conciencia a nivel mundial sobre la problemática ambiental. Fue el punto de partida que tomaron los Estados miembros de la Unión Europea para llevar a cabo una política medioambiental a nivel europeo. A partir de este momento se sucedieron el resto de grandes reuniones sobre materia medioambiental, como la Cumbre de Río o de Kioto.

Por su parte, los Seminarios de Belgrado y Tbilisi implicaron la puesta en valor de la educación ambiental para la consecución de los fines perseguidos. Situaron la educación ambiental dentro del panorama mundial, partiendo de la necesidad de concienciación social y marcándose como objetivo poner el foco de atención en la importancia de las actuaciones individuales para la disminución de los daños ambientales.

No obstante, en el contexto internacional, adquiere especial relevancia el papel que ha desempeñado y sigue jugando la Unión Europea. Ya desde su configuración como Comunidades Europeas ha tenido un papel preponderante en la lucha por la protección del medio ambiente y contra el cambio climático. Hoy en día es la mejor defensora del medio ambiente, estableciendo dentro de su esfera de acción y proponiendo fuera de ella, estrictos retos para la defensa ambiental. La comisión europea explica su papel en la problemática ambiental diciendo que:

“El medio ambiente es insensible a las fronteras de la Unión: el aire, el agua, el mar, la fauna y la flora no entienden de confines. En la medida en que la UE consiga animar a sus países vecinos a adoptar normas exigentes, mayor será la calidad de nuestro propio entorno.”¹

¹ Comisión Europea. (2013). *Como funciona la Unión Europea. Un medio ambiente sano y sostenible para las generaciones futuras*. Bruselas. Pp 4.

Pues bien, son muchos y muy variados los instrumentos utilizados por los poderes públicos para la protección medioambiental. Como la creación de normativa pormenorizada que regulan de principio a fin situaciones potenciales de daño ambiental, como pueden ser la legislación relativa a la gestión de residuos o la relativa a las costas.

Otro de los instrumentos que sirve a este fin, será el que trataremos en el presente trabajo, la tributación ambiental, o también llamada tributación verde. Nacida en los países nórdicos en los años 90, es uno de los instrumentos con mayor poder y eficacia al servicio del medio ambiente².

Lo que se busca con este trabajo es profundizar en el estudio de la tributación ambiental como uno de los instrumentos con mayor calado dentro de la protección del medio ambiente. Nos centraremos en este punto en el ámbito energético, por su gran trascendencia y actualidad. Un adecuado análisis de la tributación medioambiental en materia energética requiere acudir a las bases, tanto jurídicas como políticas, en las que se apoya dicha tributación medioambiental.

Por ello, el trabajo se encuentra dividido en tres puntos principales.

El primero establece el marco estratégico en materia de protección medioambiental tanto en Europa como en España. Veremos el camino que marca la Unión Europea en materia de protección ambiental y cuáles son los medios utilizados por los Estados miembros para la consecución de los objetivos. Lo que se busca con este epígrafe es establecer el contexto político actual en materia de fiscalidad energética, tanto en la Unión Europea como en España. Como veremos, la materia energética supondrá, tanto a nivel internacional como nacional, un punto clave en la política medioambiental. Por ello nos detendremos con particular interés en el documento de la Comisión Europea “*Energía limpia para todos los europeos*” presentado públicamente en 2016 y que en noviembre de 2018 fue objeto de modificación con una nueva hoja de ruta hacia la descarbonización de Europa para el año 2050. La Comisión con este texto busca preservar la competitividad de la Unión Europea en un entorno (el de los mercados energéticos) cada vez más cambiante y, también, más centrado en la eficiencia energética y las energías renovables.³ En línea con el documento de la Comisión, España, al igual que el resto de Estados miembros de la UE, está obligada a presentar un programa de actuación propio, que materialice de una manera adaptada al entorno social y económico de nuestro país los objetivos presentados por la Comisión, por ello, en este apartado también nos centraremos en el análisis del “*Borrador del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030*”

El segundo apartado, tras el análisis realizado en el apartado anterior, dibuja el panorama de la fiscalidad medioambiental en materia energética tanto en el ámbito de la Unión Europea como en el caso español. En el caso europeo observaremos los distintos problemas a los que se enfrenta la fiscalidad energética en la actualidad, y qué medidas pretende llevar a cabo la Unión Europea para solucionar estos problemas.

² López-Guzmán, T., Lara de Vicente, F., Fuentes, F., & Veroz, R. (Segundo semestre/2006). La reforma fiscal ecológica en la Unión Europea: antecedentes, experiencias y propuestas. *Revista de Economía Institucional*, 8(15), 321-332. Pp 328

³ Hispacoop "Confederación Española de Cooperativas de Consumidores y Usuarios". (s.f.). Nuevo paquete de medidas Energía limpia para todos los europeos. Obtenido de <https://www.hispacoop.com/home/index.php/features/12-energia/358-nuevo-paquete-de-medidas-energia-limpia-para-todos-los-europeos> (13.01.2020)

Centrándonos en el caso español atenderemos a su regulación a nivel estatal, autonómico y local. En este punto trataremos temas de diversa índole que en conjunto crean una visión amplia del tratamiento fiscal de las energías. Por ejemplo, se tratarán entre otros, temas como; soberanía de los Estados miembros en materia de fiscalidad energética, anclaje constitucional de la materia ambiental en España o finalidad extrafiscal de los tributos ambientales.

El tercer y último apartado se centra en la búsqueda y análisis de los “grandes” tributos verdes existentes en España. Centrándonos primeros en los tributos energéticos a nivel estatal, continuaremos con la determinación de los tributos más relevantes en las distintas Comunidades Autónomas. Además, este punto avanza las líneas venideras a raíz de los últimos anuncios realizados por el Gobierno.

Este estudio, persigue no sólo profundizar en la tributación medioambiental, sino también satisfacer mis inquietudes personales e interés por la protección del medio ambiente. Este interés surge ya cuando estudiaba mi Graduado en Derecho e implicó que en su momento eligiese como Trabajo de Fin de Grado *“La protección internacional del medio ambiente: con especial referencia a la protección del medio marino”*.

Con respecto al tema que confluye sobre fiscalidad internacional, el interés nace de mi primer trabajo, en el departamento de fiscalidad internacional en una empresa energética. Ciertamente es que en la carrera apenas tuve contacto con la fiscalidad internacional ni con el mundo de la empresa, pero una vez lo he conocido ha despertado mi interés. Por ello, he decidido profundizar en esta materia, que bajo mi punto de vista todavía no está agotada y sobre la que queda mucho por aportar, sobre todo, teniendo en cuenta las dificultades que presenta la adopción de normas de protección de un bien, que no entiende de fronteras ni de jurisdicciones.

3. ESTRATEGIA POLÍTICA EN MATERIA ENERGÉTICA EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN ESPAÑA

En el presente epígrafe analizaremos los pasos dados en los últimos años en materia medioambiental, tanto a nivel europeo como nacional. Como veremos la unión de la energía es una de las prioridades de la UE en el ámbito medioambiental y por ello nos centraremos en los documentos “*Energía limpia para todos los europeos*” y “*Borrador del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030*” (en adelante Borrador PNIEC). El primero de ellos nacido en el ámbito de la Unión ya que ha sido creado por la Comisión y el segundo, nacido en el ámbito nacional, busca llevar a la realidad las propuestas presentadas por la UE, teniendo en cuenta las realidades políticas y sociales presentes en España.

ESTRATEGIA EN LA UNIÓN EUROPEA

La preocupación de la UE por la protección medioambiental ha sido una constante desde prácticamente su nacimiento. Centrándonos en los últimos tiempos, cabría destacar el año 2014, año en el que se crea el Marco de Actuación en Materia de Clima y Energía para 2030, a partir del cual se desarrollan el resto de medidas en este ámbito. Entre los objetivos clave de este documento se encuentra la reducción de los gases de efecto invernadero, el aumento de la cuota de las energías renovables y de la eficiencia energética⁴.

Entre los acontecimientos destacados, a parte del ya mencionado, encontramos el impulso de la propuesta sobre la Unión de la Energía⁵, llevado a cabo por la Comisión en el año 2015. Con ello se busca la creación de un mercado único de energía. En el 2015 también se alcanza el acuerdo de París lo que incluye un plan de acción encaminado a limitar la subida de la temperatura del planeta hasta 1,5^{o6}.

Finalmente, en el año 2016 nos encontramos con un documento clave en materia de protección medioambiental. Se trata del paquete legislativo de la Comisión Europea “*Energía limpia para todos los europeos*”, o también denominado “*paquete de invierno*” (COM2016 860 final), este a grandes rasgos se centra en transformar la UE en una economía hipocarbónica de aquí a 2030, a través de la reducción de los gases de efecto invernadero, mejora de la eficiencia energética y aumento de la proporción de fuentes de energía renovable, entre otras medidas. Para la consecución de los objetivos contenidos en este “*paquete de invierno*” ha sido necesario su desarrollo a través de distintos reglamentos y directivas⁷. Además, dicho paquete de medidas, se ha ido desarrollando y

⁴ Consejo Europeo. (2014). European Council, 23-24 October 2014. Obtenido de <https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/european-council/2014/10/23-24/> (13.01.2020)

⁵ Consejo Europeo . (2015). Environment Council, 6 March 2015. Obtenido de <https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/env/2015/03/06/> (13.01.2020)

⁶ Consejo Europeo. (2015). Climat change: What the EU is doing. Obtenido de <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/climate-change/> (14.01.2020)

⁷ Como por ejemplo la Directiva (UE) 2018/2002 de 11 de diciembre de 2018, relativa a eficiencia energética o el Reglamento (UE) 2018/1999 sobre Gobernanza de la Unión de la Energía.

perfilando a lo largo de los años, de hecho, el acuerdo político entre el Consejo y el Parlamento Europeo no llegará hasta principios de 2019⁸.

La Unión Europea busca conseguir una energía “segura, sostenible, competitiva y asequible⁹”. Para la consecución de este objetivo es clave el documento “Energía limpia para todos los europeos¹⁰”, considerado el mayor paquete legislativo en materia energética en la UE. Dentro del marco de medidas contenidas en el paquete se encuentra, entre otros, el Reglamento sobre gobernanza de la Unión de la Energía¹¹, el cual pretende facilitar la cooperación entre la Unión y los Estados miembros incidiendo en el proceso de toma de decisiones en el ámbito de la energía.

En este punto, una vez hecho este pequeño análisis histórico de los grandes hitos en materia medioambiental a nivel europeo, nos resulta ya posible entrar en el contenido del paquete de medidas “Energía limpia para todos los europeos”.

“El abandono de los combustibles fósiles y la transición gradual hacia una economía neutra en carbono es uno de los mayores desafíos de nuestro tiempo. ¿Cómo lo abordará la Unión Europea (UE)? A través de una transición energética limpia y equitativa que fomente el crecimiento económico y el empleo en una economía moderna e incremente nuestra calidad de vida como ciudadanos, al mismo tiempo que nos posicione a la cabeza en la lucha contra el cambio climático tras el Acuerdo de París.¹²”

Así es como la Comisión Europea comienza el prólogo del texto “Energía limpia para todos los europeos”, estableciendo los fines que persigue con las nuevas medidas ambientales propuestas.

Nos encontramos con un texto unificador, que pretende la integración de las legislaciones de las distintas entidades de la UE, sean estatales o infraestatales. No obstante, el documento es consciente de que en el ámbito ambiental y en el tributario, las medidas llevadas a cabo a pequeña escala (estados de manera individual, autonomías o entes locales) no tienen la repercusión necesaria para cambiar de manera real el sistema de protección ambiental.

Este documento se marca como objetivo “garantizar la transición energética limpia y equitativa¹³” a través de la mejora de las interconexiones energéticas entre los Estados miembro y el apoyo de los agentes energéticos, para que sean más eficientes.

Las medidas que incluye el paquete, proponiéndose como meta temporal el año 2030, son:

– Eficiencia energética: El concepto de eficiencia energética se vincula con la relación existente entre energía útil y energía empleada y supone la utilización de tecnologías que precisen un menor consumo energético para la consecución de sus funciones. La UE busca aumentar la eficiencia energética en un 32,5% para el año 2030.

⁸ Comisión Europea. (s.f.). Paquete de energía limpia para todos los europeos. Obtenido de <https://ec.europa.eu/energy/en/topics/energy-strategy-and-energy-union/clean-energy-all-europeans> (28.12.2019)

⁹ Comisión Europea. (2019). COM (2019) 177 final, de 9 de abril de 2019. Pp.1

¹⁰ Comisión Europea. (2016). COM (2016) 860 final, de 30 de noviembre de 2016.

¹¹ Comisión Europea. (2018). Rgto. (UE) 2018/1999, sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y de la Acción por el Clima.

¹² Oficina de Publicaciones de la Unión Europea . (2019). Energía limpia para todos los europeos. Luxemburgo: UE.

¹³ Comisión Europea. (2016). COM (2016) 860 final, de 30 de noviembre de 2016

Por ejemplo, los edificios son grandes consumidores de energía, por ello, acelerando la tasa de renovación de edificios mediante la aplicación de nuevas tecnologías el sector de la construcción podría ayudar a la eficiencia energética¹⁴.

– Liderazgo en la adopción de energías renovables: Se trata de la medida base de todo el paquete y busca aumentar hasta el 32% las energías renovables en la UE.

– Nuevo código normativo de la energía: Todos los estados deberán elaborar un plan estratégico, llamado Borrador del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021 – 2030¹⁵.

– Más derechos para los consumidores: Busca facilitar que los propios consumidores generen su propia energía, por ejemplo mediante placas solares, y puedan almacenarla¹⁶.

– Mayor seguridad de suministro gracias a un mercado eléctrico más eficiente: La unión europea es importadora de energía y más de la mitad de esta procede del exterior, en forma de petróleo o gas. A través del fomento de las energías limpias y la creación de mejores conexiones entre los Estados miembro, se rompería esta dependencia energética.

En lo referente a otro de los textos normativos que se incluyen en el paquete de medidas, el Reglamento sobre Gobernanza de la Unión Energética, podemos observar que su foco de actuación se centra en el proceso de toma de decisiones en materia energética. Éste manifiesta la importancia del proceso de toma de decisiones en materia de política energética a la hora de facilitar las decisiones y acuerdos a nivel europeo. Además, llama la atención sobre las grandes mayorías necesarias para tomar decisiones sobre esta materia, llegando a producirse costosos retrasos en la toma de decisiones y la implementación de políticas fiscales poco óptimas¹⁷. Por ello, los objetivos del Reglamento se centran en agilizar el proceso de toma de decisiones políticas en materia energética, busca que se reduzcan los tiempos mediante la implementación de un sistema que no precise de mayorías excesivamente amplias para, de esta manera, poder hacer frente a los ambiciosos retos propuestos en la materia.

ESTRATEGIA EN ESPAÑA

El compromiso de crear un borrador a nivel nacional para la defensa del medio ambiente sobre la base de las energías renovables surge del Reglamento (UE) 2018/2019 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018 sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y de la Acción por el Clima¹⁸, el cual se encuentra en el marco

¹⁴ Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. (2019). Energía limpia para todos los europeos. Luxemburgo: UE. Pp 5

¹⁵ Comisión Europea. (2019). Recomendación de la Comisión de 18.6.2019 sobre el proyecto del Plan Nacional Integrado de Energía y clima de España para el período 2021-2030.

¹⁶ Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. (2019). Op.Cit.Pp.6

¹⁷ Comisión Europea. (15 de enero de 2019). La Comisión entabla un debate acerca de la transición gradual hacia un proceso decisorio más eficiente y democrático en materia de política fiscal de la UE. Estrasburgo.

¹⁸ Reglamento (UE) 2018/2019 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018 sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y de la Acción por el Clima, y por el que se modifican los Reglamentos (CE) n.º 663/2009 y (CE) n.º 715/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, las Directivas 94/22/CE, 98/70/CE, 2009/31/CE, 2009/73/CE, 2010/31/UE, 2012/27/UE y

del paquete de medidas “*Energía limpia para todos los europeos*”. En este momento se fijan los objetivos de reducción de los gases de efecto invernadero, aumento de la proporción de energías renovables a nivel nacional y aumento de la eficiencia energética.

La presentación de estos borradores debió hacerse durante el año 2018 para poder emitir la versión definitiva de dicho borrador durante el año 2019¹⁹. España presentó dicho borrador en febrero de 2019 y en junio de ese mismo año la Comisión emitió su valoración sobre la propuesta española.

El contenido de dicho borrador estaba sometido a unos requisitos formales detallados en el documento emitido por la Comisión COM (2016) 759 final/2, de 30.11.2016. El borrador debe incluir cinco medidas a adoptar por cada una de las dimensiones que propuso la Comisión, y que abarcan aspectos tales como la seguridad energética, la eficiencia energética, y la descarbonización de la economía.

Como hemos comentado, el contenido del Borrador se encuentra dividido en cinco objetivos principales. A continuación vamos a detallar el contenido de dicho Borrador, desglosando los objetivos propuestos y las medidas que se proponen para alcanzar dichos objetivos.

1.- Descarbonización de la economía.

El primer objetivo marcado es la descarbonización de la economía, fijándose como propósito para el año 2030 una reducción de un 20% con respecto al año de referencia, 1990²⁰. Todo ello con el fin último que persigue la Unión Europea y, por tanto, los Estados miembros, de ser neutros en carbono en el año 2050.

Los sectores económicos que principalmente se verán afectados por las medidas encaminadas a la consecución del objetivo son; el sector eléctrico, sector de movilidad y transporte y el residencial, comercial e institucional.

En el ámbito del sector eléctrico se busca la pérdida de peso del carbón en pro de las energías renovables. Pese al ambicioso objetivo descrito, el gobierno español mantiene que en el año 2021 continuará con 6 centrales térmicas de carbón todavía en funcionamiento ya que resulta necesario hacer una implantación gradual de las medidas para no dañar el tejido económico y social del país. Consideran que llegará un punto en que los costes de emisión llevarán a que estas centrales dejen de ser competitivas. Esto, sumado al fomento de las energías renovables como método sustitutivo del carbón²¹ producirá, en palabras del gobierno, la desaparición de las centrales térmicas de carbón, consiguiendo el objetivo de ser neutros en carbón para el año 2050.

Otro punto relevante dentro del factor de la descarbonización lo encontramos en referencia a los medios de transporte. El gobierno en este punto propone medidas que hasta este momento únicamente habían sido tomadas a nivel local. El objetivo en este

2013/30/UE del Parlamento Europeo y del Consejo y las Directivas 2009/119/CE y (UE) 2015/652 del Consejo, y se deroga el Reglamento (UE) n.o 525/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo

¹⁹ Comisión Europea. (s.f.). Marco sobre clima y energía para 2030. Obtenido de https://ec.europa.eu/clima/policies/strategies/2030_es (14.01.2020)

²⁰ PNIEC. (2018). Borrador del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021 - 2030. Pp.9

²¹ Se pretende que la energía producida a través de fuentes de energía renovable sea del 75% del total para el año 2030.

punto es desincentivar el uso de vehículos de combustión favoreciendo los vehículos eléctricos o el transporte público.

Dentro de las medidas que proponen a la Comisión para cumplir con sus objetivos se encuentra la limitación de la entrada al centro de las ciudades con más de 50.000 habitantes a los vehículos de combustión. Éste es de hecho ya uno de los planes estrella implantados por el Ayuntamiento de Madrid en el año 2018.

2.- Eficiencia energética

El segundo objetivo recogido en el Borrador, es el de eficiencia energética. En esta materia se espera superar el objetivo marcado por la Comisión²², aumentando la proporción a un 39,6% para el año 2030. Para la consecución de este objetivo se ha ideado un paquete de medidas que se centra en la aplicación de disposiciones de tipo regulatorio o fiscal y la creación de un sistema de obligaciones de eficiencia energética sobre las compañías comercializadoras de energía.

3.- Seguridad energética

El tercer objetivo se centra en la seguridad energética, objetivo hasta cierto punto complejo, puesto que se asienta sobre varios factores muy determinantes para la consecución de este propósito. Tal y como los expertos determinan en el Borrador nacional, estos son:

- *“Reducción de la dependencia energética*
- *Diversificación de las fuentes de energía y suministro*
- *Aumento de la flexibilidad del sistema energético*
- *Preparación frente a las interrupciones de suministro”*

España se sitúa dentro de los países de la UE como uno de los estados en los que existe una mayor ratio de dependencia energética del exterior tal y como se muestra en la gráfica²³.

²² Mejora de la eficiencia en un 32,5% para el año 2030.

²³ Se trata de un indicador que determina en qué medida una economía depende de las importaciones para cubrir sus necesidades energéticas. Como observamos, el indicador español es muy alto, situándose muy por encima de la media de la Unión Europea y de los estados de la zona euro.

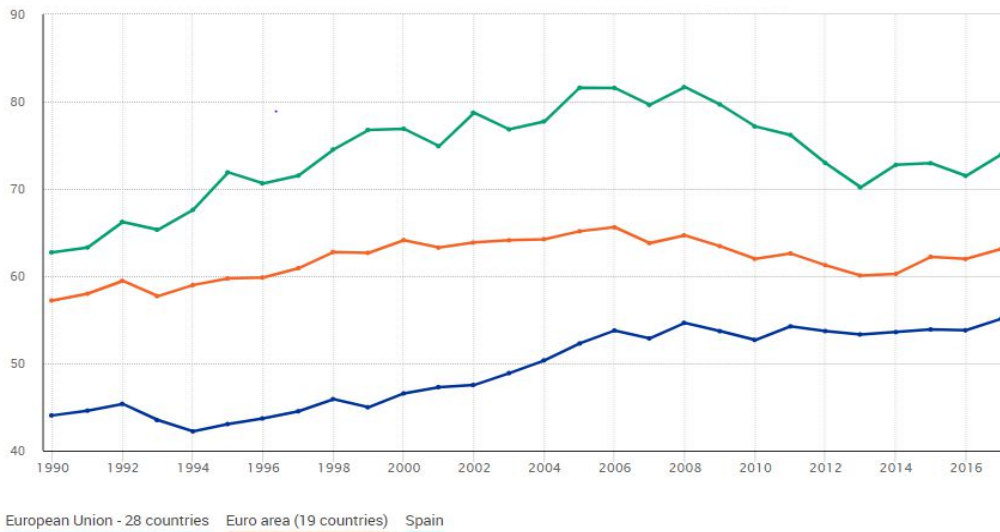


Ilustración 1 - RATIO DE DEPENDENCIA ENERGÉTICA

El objetivo marcado para el año 2030 es una reducción en la ratio de dependencia energética hasta situarse en un 59%. Todo ello mediante la diversificación de fuentes de energía y apoyando, sobre todo, las fuentes de energía renovables. El análisis elaborado por el gobierno manifiesta las buenas condiciones existentes en España para incorporar las fuentes de energía solar y eólica como fuentes principales para la consecución de estos objetivos. Entre las medidas propuestas encaminadas a alcanzar esta meta se encuentra el “impulso de la cooperación regional”. Con el fin de paliar las posibles situaciones de interrupción en la red eléctrica, el borrador apuesta por crear mayores y mejores interconexiones entre los Estados miembros, eliminando las barreras para el intercambio de energía.

4.- Eliminación de barreras e interconexión energética

El cuarto objetivo determinado por el Borrador de PNIEC²⁴ está marcado por la eliminación de las barreras energéticas entre los estados de la Unión y la creación de un mayor sistema de interconexión. Lo que se busca es la creación de un mercado de la energía sólido a nivel europeo, propiciando así una mayor seguridad energética.

Los parámetros sobre los que el gobierno aborda este punto son:

- *“Interconectividad*
- *Mejora de las infraestructuras de transporte de energía*
- *Integración del mercado interior de la energía*
- *Implementación de la Estrategia Nacional contra la Pobreza Energética²⁵”*

²⁴ Plan Nacional Integrado de Energía y Clima

²⁵ PNIEC. (2018). Op.Cit. Pp.53

Actualmente la ratio de interconexión existente en España se encuentra muy por debajo de lo requerido a nivel europeo.

“En definitiva, en el año 2020 y con las interconexiones previstas, España será el único país de Europa continental por debajo del 10% (objetivo planteado por el Consejo Europeo de Barcelona de 2002). Posteriormente ese objetivo se ha elevado al 15% para 2030.”²⁶”

Éste es inferior al 5% de la capacidad del sistema. De hecho, el único punto de interconexión se encuentra en la frontera francesa por lo que la situación española dista mucho de la situación ideal para la consecución de los objetivos marcados para el año 2030.

Resulta en este punto evidente que una de las medidas imprescindibles es la mejora de la interconexión eléctrica con los países vecinos, Francia y Portugal. En el caso de Francia existe ya un proyecto para la mejora de la interconexión eléctrica, llamado “Proyecto del Golfo de Vizcaya²⁷”. Este supondrá la creación de un sistema de transporte eléctrico de 370 Km de longitud.

Con respecto a Portugal la situación resulta más liviana, gracias a la existencia del Mercado Ibérico de Electricidad (MIBEL) desde el año 2007. De igual manera se pretende avanzar por este camino y se busca un aumento en la capacidad de intercambio de energía entre ambos países.

5.- Innovación y competitividad

El quinto y último punto del Borrador del PNIEC hace referencia a la investigación, innovación y competitividad. A grandes rasgos, el objetivo en este punto, es el acercamiento entre las políticas españolas en materia de energía y las llevadas a cabo a nivel europeo, en lo relativo a posibles inversiones y necesidad de innovación.

La generación de energía en España conforme a este borrador deberá proceder en su mayoría de fuentes renovables, por ello resulta importante que éste sea un punto fuerte del programa de actuación español. Las posibilidades de materialización de muchos de los aspectos recogidos en el Borrador del PNIEC se encuentran fuertemente condicionados por la posición que asuma el Estado en materia de innovación y desarrollo. Además, en este punto, aparte de poner el foco de atención en el Estado, se le otorga un papel determinante a la cooperación entre administraciones, tanto a nivel autonómico como local²⁸.

Entre las medidas propuestas para la consecución de este último objetivo está la creación de un programa estratégico que evite duplicidades, fomente la inversión privada, y mejore las comunicaciones con las Administraciones públicas. Todo ello, teniendo como soporte la Estrategia Estatal de Ciencia, Tecnología e Innovación 2021 – 2027 y el Plan Estatal de Investigación Científica, Técnica y de Innovación 2021 – 2024. Otra de

²⁶ PNIEC. (2018). Op.Cit. Pp.54

²⁷ Es considerado por la Comisión y el Parlamento Europeo como un “Proyecto de Interés Común” y se encuentra enmarcado en el Reglamento 347/2013 dentro del “Energy Infraestructura Package de la Comisión Europea. (INELFE, s.f.)

²⁸ “En el marco del Acuerdo de Asociación de España 2014-2020 con la Unión Europea, conjuntamente la Estrategia española de ciencia y tecnología y de innovación y los Planes estatales de investigación científica y técnica y de innovación definen el marco nacional de especialización inteligente (RIS3) que las Comunidades Autónomas particularizan a través de sus correspondientes Estrategias de investigación e innovación para la especialización inteligente.” (PNIEC, 2018, pág. 57)

las medidas es la implementación del SET-Plan²⁹, consistente en “*acelerar el desarrollo y despliegue de tecnologías bajas en carbono*”³⁰”.

Los Borradores creados por cada EM y enviados a la Comisión servirán para determinar el grado de cumplimiento de los propósitos hasta 2030. Además, se establece la necesidad de actualizar los planes nacionales cada 5 años, y de informar sobre los progresos en la materia, a la Comisión cada dos años³¹.

Actualmente el Borrador del PNIEC ha sido actualizado en base a los comentarios que ha emitido la Comisión a mediados de 2019. El día 20 de enero de 2020 ha sido remitido el Borrador Actualizado del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030.

²⁹ “Plan Estratégico de Tecnologías Energéticas”

³⁰ PNIEC. (2018). Op.Cit.Pp.138

³¹ Gobierno de España. (2020). Borrador Actualizado del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030. Madrid.

4. LA FISCALIDAD AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO PARA ALCANZAR LOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS

En este apartado abordaremos el tema de la protección ambiental desde la perspectiva de la utilización de uno de los instrumentos más valiosos para la consecución de los fines perseguidos en esta materia; la utilización de la fiscalidad con fines medioambientales en lo que se ha venido denominando fiscalidad ambiental o fiscalidad verde.

Resulta en este punto relevante situar la fiscalidad verde dentro del ámbito del derecho. Y más en concreto dentro del derecho medioambiental, entendiéndose éste como el “conjunto de normas jurídicas que regula las actividades humanas para proteger el medioambiente o la naturaleza” tal y como lo define la RAE y el Consejo General del Poder Judicial³².

En base a esta definición podemos afirmar que un impuesto ecológico, o verde, es aquel “cuya base impositiva es una unidad física (o equivalente) que tiene una repercusión negativa probada sobre el medio ambiente³³”.

Los impuestos ecológicos o verdes, y más ampliamente la fiscalidad medioambiental, constituyen auténticos instrumentos regulados de protección medioambiental. En un primer momento lo que se buscó con estos instrumentos fue paliar las actividades nocivas mediante la imposición de tasas e impuestos a dichas actividades, pero con la progresiva utilización de bienes no contaminantes por una sociedad cada vez más concienciada, la tributación ambiental se ha ido orientando no tanto hacia el consumo sino hacia la producción de energías contaminantes. Se trata, por tanto, de ir a la raíz del problema, fomentando los procesos de producción no contaminantes y buscando a su vez la eliminación, casi por completo, de ciertos combustibles muy contaminantes.

FISCALIDAD AMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA

La ineficacia de la imposición medioambiental en la UE

Nos remontamos a 1993 para hablar del papel de la Unión Europea en la promoción de los tributos ambientales, en concreto al 5º programa de Acción Ambiental de la UE³⁴. En él ya se recomendaba el uso de tributos verdes como instrumento de mejora del medioambiente.

El Consejo Europeo le ha otorgado un poderoso papel a esta herramienta, en especial a la fiscalidad energética. Ésta es considerada una de las ramas de la fiscalidad verde

³² Real Academia Española y Consejo General del Poder Judicial. (s.f.). Definición de Derecho Medioambiental. Obtenido de <https://dej.rae.es/lema/derecho-ambiental> (19.12.2019)

³³ Comisión de las Comunidades Europeas. (2000). Conjugar nuestras necesidades y nuestras responsabilidades: Integración de las cuestiones medioambientales en la política económica. Bruselas: Comisión Europea. Pp.13

³⁴ Parlamento Europeo y Consejo Europeo. (1993). Quinto programa comunitario de actuación en materia de medio ambiente: hacia un desarrollo sostenible. Obtenido de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A128062> (12.01.2020)

centrada en la regulación de los sistemas energéticos. Se estima que la fiscalidad energética es la pieza clave para la consecución de los objetivos ambientales y energéticos al facilitar la transición hacia una energía limpia.

No obstante, a pesar de las declaraciones anteriores, a día de hoy, sigue siendo un instrumento infrutilizado y poco eficaz.

1. El primero de los lastres que encuentra la fiscalidad energética está en el proceso de toma de decisiones. Por un lado, las decisiones en materia de política energética tomadas por el Consejo Europeo se adoptan por mayoría cualificada, siguiendo el mandato recogido en el artículo 194.1 del TFUE. Por otro lado, las disposiciones de carácter fiscal en el ámbito de la energía deberán ser aprobadas por unanimidad, previa consulta del parlamento europeo, tal y como se recoge en el art. 194.3 del TFUE. Y en lo referente a la protección medioambiental, el Tratado de Funcionamiento establece que las decisiones deberán ser adoptadas por unanimidad siguiendo el artículo 192.2 de dicho texto normativo³⁵.
2. El segundo escollo que debe salvar es la existencia de un régimen fiscal a nivel europeo desfasado, inservible para los fines propuestos. Es del año 2003³⁶ y debido a la necesidad de mayorías tan amplias (incluso unanimidad), no se encuentra actualizado, se trata de un problema derivado del primero, de las dificultades existentes en la toma de decisiones sobre la materia. Esta directiva del año 2003 sobre fiscalidad energética establece los tipos mínimos de imposición de los productos energéticos, pero en ella no se determinan los tipos en base al factor contaminante del producto en cuestión sino en base al volumen. Por ello, se puede afirmar que los tributos recogidos en la Directiva atienden a criterios económicos y no de protección ambiental³⁷.

De hecho, la Comisión Europea en la COM (2019) 177 final, de 9 de abril de 2019, dice que esta normativa *“no aporta prácticamente nada a la consecución de objetivos clave como la diversificación de las fuentes de energía y los vectores energéticos o la mejora de la eficiencia energética de la producción y el*

³⁵ Art. 194

“1. En el marco del establecimiento o del funcionamiento del mercado interior y atendiendo a la necesidad de preservar y mejorar el medio ambiente, la política energética de la Unión tendrá por objetivo, con un espíritu de solidaridad entre los Estados miembros:

a) garantizar el funcionamiento del mercado de la energía;

b) garantizar la seguridad del abastecimiento energético en la Unión;

c) fomentar la eficiencia energética y el ahorro energético, así como el desarrollo de energías nuevas y renovables; y

d) fomentar la interconexión de las redes energéticas.

2. Sin perjuicio de la aplicación de otras disposiciones de los Tratados, el Parlamento Europeo y el Consejo establecerán, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, las medidas necesarias para alcanzar los objetivos mencionados en el apartado 1. Dichas medidas se adoptarán previa consulta al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones.

No afectarán al derecho de un Estado miembro a determinar las condiciones de explotación de sus recursos energéticos, sus posibilidades de elegir entre distintas fuentes de energía y la estructura general de su abastecimiento energético, sin perjuicio de la letra c) del apartado 2 del artículo 192.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, el Consejo, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo, establecerá las medidas mencionadas en ese apartado cuando sean esencialmente de carácter fiscal.”

³⁶ Consejo Europeo. (2003). 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.

³⁷ PWC. (2019). PWC. Periscopio fiscal y legal. La Comisión Europea revisará la fiscalidad de los productos energéticos. Obtenido de <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-comision-europea-revisara-la-fiscalidad-de-los-productos-energeticos/> (28.01.2020)

consumo, puesto que los impuestos no se basan en el contenido energético, sino en el volumen/peso de los productos energéticos consumidos.”

Lo que ha supuesto continuar con esta normativa fiscal durante tantos años es que no ha existido un incremento de los tipos en los sectores más contaminantes con el fin de incentivar la utilización de nuevas tecnologías que permitan la producción de energía limpia. Siguen existiendo por otro lado exenciones y desgravaciones fiscales para actores muy contaminantes como puede ser en el ámbito de la aviación o el transporte marítimo. Estas ayudas fiscales a los grandes generadores de contaminantes suponen desincentivar las inversiones en energías limpias, por lo que está produciendo el efecto inverso a lo que se está buscando.

3. El tercer y último de los grandes problemas que encontramos en la fiscalidad energética en el ámbito comunitario es la disparidad normativa entre las legislaciones de los distintos Estados miembros. Ciertos Estados miembros sí han incrementado sus tipos a los sectores más contaminantes, lo que ha supuesto una desventaja competitiva con respecto a los estados que continúan con tipos bajos, puesto que han generado el riesgo de que se produzcan alteraciones significativas en el libre mercado y en la concurrencia competitiva entre los distintos estados.

Teniendo en cuenta que el fin último de la Unión Europea es la creación de un mercado único o común, parece lógico afirmar que eliminar estas distorsiones fiscales es un requisito necesario para la consecución de este objetivo.

Por tanto, parece necesario alcanzar una mayor armonización en materia de imposición energética. Con los objetivos ambientales marcados para el año 2030, la UE necesita establecer unos tipos mínimos con mayor impacto sobre la protección medioambiental.

La necesidad de un sistema armonizado y un proceso de toma de decisiones más ágil

Un sistema fiscal armonizado a nivel europeo aparenta ser uno de los mecanismos más eficaces para conseguir la creación de un mercado único y, de esta manera paliar las distorsiones entre Estados miembros.

El TFUE recoge disposiciones concretas sobre la imposición en sus artículos 110 y 113. Además, encontramos en sus artículos 192 y 194 referencias a la fiscalidad a nivel europeo en materia ambiental y energética. Comenzando con los artículos más generales sobre fiscalidad en el ámbito europeo, el artículo 110 establece que:

“Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.”

Este artículo tiene por objeto la protección de la libre competencia en el mercado común. Busca que los estados no puedan crear aranceles a las producciones de otros estados favoreciendo de esta manera el mercado propio. Así lo señaló el Tribunal de Justicia de la UE en la sentencia de 12 de julio de 1983³⁸. En ella Reino Unido había gravado varios vinos con un impuesto especial cinco veces mayor al impuesto que soportaba la cerveza. El TJUE en su sentencia consideró que el Reino Unido estaba incumpliendo, entre otros, el artículo 110 del TFUE, ya que había tomado una actitud proteccionista, pretendiendo favorecer el consumo de cerveza.

El artículo 113 por su parte, también de gran relevancia en el ámbito de armonización fiscal a nivel europeo, establece que:

“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.”

Como hemos mencionado anteriormente, uno de los mayores problemas para la consecución de grandes progresos a nivel ambiental y energético es la dificultad existente en el ámbito europeo para tomar las decisiones. En materia fiscal resulta necesario contar con la unanimidad en la decisión para poder proceder en la actuación. Este requisito podía tener sentido cuando la Unión Europea estaba configurada por “los seis” o incluso cuando eran “los nueve”, pero en la actualidad este requisito no hace más que lastrar las iniciativas de la Comisión.

Hoy en día, existen países que continúan defendiendo que no es necesaria la armonización fiscal. Existen todavía dos figuras antagónicas, por un lado, los estados que defienden que el capital, las empresas y las personas deben ser libres para elegir el régimen fiscal que quieren. Por otro lado, los países que consideran que para el buen funcionamiento del mercado único es necesaria la armonización fiscal³⁹.

³⁸ “el sistema fiscal del Reino Unido tiene por efecto someter al vino procedente de los demás Estados miembros a una mayor presión fiscal lo que representa una protección de la producción nacional de cerveza” (Asunto 170/78, Comisión/Reino Unido, 1983)

³⁹ Gonzalo González, L. (s.f.). La armonización fiscal europea y el objetivo del mercado único. Pp.76

FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA

Relación entre la fiscalidad verde y el derecho medioambiental.

Para situar jurídicamente los tributos ambientales en España, es imprescindible acudir a la cúspide de nuestra pirámide legislativa.

Encontramos en ella la primera de las referencias a la protección del medio ambiente, en concreto, el artículo 45 de la CE establece que:

“todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.”⁴⁰

Estamos ante un texto constitucional tremendamente innovador, ya nuestro constituyente fue uno de los primeros en introducir con rango constitucional esta materia. De esta manera se incorporaron a nuestro ordenamiento jurídico los denominados derechos de tercera generación. Estos nacen ligados a ciertos valores sociales, vinculados a la cooperación entre las sociedades y culturas, son los llamados “derechos del pueblo”. Entre los derechos de tercera generación podemos encontrar el derecho a la paz, a la autodeterminación o a un medio ambiente sano.

Atendiendo a la búsqueda de antecedentes históricos que denoten el camino seguido por nuestro constituyente, podemos encontrar la constitución italiana⁴¹ y portuguesa⁴², ambas cercanas histórica y geográficamente.

Lo que en este punto nos atañe es la búsqueda del significado de este nuevo derecho por lo que veo necesario remarcar, que nos encontramos con un elemento formal proteccionista en su apartado tercero, el cual no debemos confundir con el derecho que aquí se consagra. El derecho a un medio ambiente adecuado va más allá del resarcimiento de los daños causados a este. Podríamos, de hecho, encontrarnos ante dos derechos distintos, ante un derecho a disfrutar de un medio ambiente digno y adecuado al entorno

⁴⁰ Cortes Generales. (1978). Constitución Española.

⁴¹ En el caso italiano la norma constitucional se ha conformado con enunciar de manera vaga este nuevo derecho, dejando la labor del “cómo” y “cuándo” protegerlo en manos de la jurisprudencia, la cual se ha encargado de una manera encomiable de buscar el significado intrínseco de la norma constitucional y los modos de llevar a cabo una protección adecuada del derecho que en ella se enuncia. (Menudo, Septiembre-Diciembre 1991, págs. 166-169)

⁴² Por un lado, la constitución portuguesa proyecta el derecho a un medio ambiente adecuado de una manera mucho más concreta que nuestro texto constitucional. En su primer apartado, análogo al nuestro, enuncia el derecho que se pretende consagrar y es en su apartado segundo donde expresa los objetivos perseguidos por esta norma junto con los medios para hacerlos efectivos. En dicho apartado se recoge la iniciativa popular como medio de protección de este derecho, al servicio del estado, junto con los órganos judiciales. De igual manera se recoge de un modo, más o menos pormenorizado, el modo en que se llevará a cabo dicha protección.

y el derecho a que se nos indemnice por los daños que se nos ha causado en nuestro “patrimonio ambiental”.

Por su parte, el apartado segundo, no hace más que dar cabida al desarrollo legislativo que, pese a encontrarse en manos de las Cortes, llevan a cabo las Comunidades Autónomas y los Entes Locales en su mayoría, en base al artículo 149 de la Constitución.

Una vez extraído el contenido intrínseco del art. 45 considero necesario hacer referencia a la delimitación del derecho en él consagrado. Es importante en materia de derechos fundamentales limitar su contenido individual para que éstos puedan desarrollarse en su conjunto. Por eso, igual que se limita el derecho a la libertad de expresión para que no atente contra el derecho al honor, y a la inversa, resulta necesario limitar el derecho a un medio ambiente adecuado. Esta es una de las labores más arduas del Constituyente y, en gran parte, del Tribunal Constitucional.

En una primera reflexión, lo primero que nos viene a la cabeza pensando en el medio ambiente son sus elementos propiamente naturales, como la fauna, la flora, el suelo... incluyendo incluso aquellos más complejos que derivan de éstos, como el ecosistema o el paisaje⁴³.

Resulta en este punto más complicada la incorporación del medio artificial, aquel creado por el hombre, dentro del concepto de medio ambiente. Pero resultaría erróneo no incluir el entorno urbano dentro del concepto de que nos ocupa puesto que es aquel en que la mayor parte de la sociedad pasa sus días⁴⁴. Tampoco resultaría útil expandir el concepto de medio ambiente a cualquier elemento que rodee al ser humano puesto que de esta manera el concepto mismo perdería su significado y terminaría por diluir el derecho.

La mayor parte de las normas ambientales tratan de proteger, de hecho, el entorno urbano. Se trata de los entornos más afectados por la actividad humana, polución, actividades industriales, etc. Pese a que la contaminación en las grandes poblaciones es, hasta cierto punto inevitable, resulta obligatorio mediante mandato constitucional que los organismos públicos tomen medidas para garantizar un entorno “adecuado”, cuanto mayor adecuación del entorno se pretenda más enérgica deberá ser la actuación del estado para protegerlo⁴⁵, ya que será éste quien determine qué es lo adecuado en cada momento.

Una vez determinada la base sobre la que se asienta el derecho ambiental debemos entrar ya de lleno en el ámbito de la tributación ambiental. La fiscalidad verde es un instrumento puesto a disposición del legislador para la consecución de la protección medioambiental consagrado en el art.45.

Sin embargo, como instrumento supeditado a este fin, no deja de plantear problemas de orden jurídico que requieren ser analizados, precisamente porque debe conjugarse su finalidad última con los condicionantes propios del derecho tributario y presupuestario. En concreto, a continuación, analizaremos los rozamientos que se generan con el principio de capacidad económica, el denominado principio de “quien contamina paga” y el de unidad presupuestaria.

⁴³ Usera, R. C. (2006). ¿existe un verdadero derechos constitucional a disfrutar del medio ambiente? . Anuario de Derechos Humanos, 151-215. Pp. 200

⁴⁴ Usera, R. C. (2006). Op.Cit. Pp.201

⁴⁵ Usera, R. C. (2006). Op.Cit. Pp.197

Principio de capacidad económica

Ha existido durante muchos años una cuestión que ha generado grandes controversias en este terreno, esta es, si el principio de capacidad económica puede ceder en pro de la finalidad extrafiscal de los tributos ambientales.

El principio de capacidad económica sienta sus bases en la voluntad del constituyente de crear un sistema tributario justo e igualitario, que no atienda a discriminaciones ni privilegios. Dicho principio se encuentra en el artículo 31.1 de la CE y cuenta con una larga tradición en el constitucionalismo histórico español ⁴⁶.

«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Y, en los mismos términos también se encuentra recogido en la LGT en su art. 3.1.

Por tanto, podemos concluir que la capacidad económica se entiende como la necesidad de que los contribuyentes tengan la suficiente capacidad para soportar las cargas fiscales que el legislador articula. Se trata por tanto de un presupuesto legitimador de las normas tributarias puesto que la imposición de un tributo sobre una renta ficticia o inexistente llevaría la vulneración de este principio constitucional, tal y como ha afirmado el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias, como en la STC 186/1993 en su fundamento jurídico 4º:

"basta que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo."⁴⁷

Hecho más controvertido es el referente a la existencia de una riqueza potencial. Tanto el legislador como la jurisprudencia consideran que la potencialidad de la renta puede ser gravada, encontrándose bajo el paraguas del principio de capacidad económica. Pero ello no obsta para que gran parte de la doctrina considere que la posibilidad de gravar una renta, que lo es en potencia y no en acto, atenta directamente contra el principio de no confiscatoriedad.

Pese a lo cierto de ambas afirmaciones, resulta razonable considerar que cuando de alguna manera se manifiesta una fuerza económica, pese a no ser momentáneamente real, se podría encontrar amparada la obligación fiscal en el principio de capacidad económica y por ello estar sujeta a tributación⁴⁸.

⁴⁶ Como se recoge en la propia página del Congreso, encontramos recogido el principio de capacidad económica en el "artículo 8 de la Constitución de 1812; artículo 6 de la Constitución de 1837; artículo 28 de la Constitución de 1869; artículo 3, primer inciso de la Constitución de 1876; artículo 44, primer inciso de la Constitución de 1931". (Aranda Álvarez, Sierra, & Rastrollo, 2017)

⁴⁷ STC 186/1993 (Tribunal Constitucional 7 de junio de 1993).

⁴⁸ Yaüe, I. B. (1999). Impuestos verdes autonómicos vs principios tributarios del ordenamiento español. Observatorio medioambiental, 331-169. Pp. 340-343

Dicho principio es considerado por gran parte de la doctrina como “*el principio de los principios*”, el principio tributario que sirve de base al resto de ellos por ello, como he mencionado, encuentra su talón de Aquiles en ciertos tributos, como los ambientales, que tienen fines distintos al propiamente recaudatorio.

El legislador, con la mirada puesta en el sostenimiento del gasto público, puede crear, eliminar o modificar tributos, e incluso establecer tributos con fines distintos al propiamente recaudatorio. De hecho, como he comentado, la tributación ambiental busca fines distintos al simplemente recaudatorio, pero ello no presupone, por el simple hecho de que se configure esta materia como un instrumento al servicio del derecho ambiental, eliminar el principio de capacidad económica de una forma sencilla.

Lo relevante aquí es determinar hasta qué punto el legislador tiene libertad para establecer la finalidad extrafiscal de un tributo, ya que esto conlleva que un principio inspirador de nuestro sistema tributario pase a un segundo plano. La jurisprudencia aborda este tema con la STSJ MU 2254/2019. En ella establece cuándo los tributos tendrán la denominación de extrafiscal y en qué medida podrá existir simultáneamente un propósito recaudatorio.

“Hemos calificado como extrafiscales aquellos tributos ”que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo”⁴⁹”

Como podemos observar, el principio de capacidad económica recogido en el art. 31.1 CE puede ceder ante otros mandatos constitucionales, como es el recogido en el art. 45 de la Constitución, pero este no podrá desaparecer de manera inmediata. El legislador deberá determinar de manera clara a qué se debe la desviación del principio de capacidad económica en pro de la finalidad extrafiscal del tributo en concreto. Además, siguiendo con otro de los principios del derecho, el de proporcionalidad de la pena, propio del ámbito penal, será necesario que precise de manera clara por qué esta medida es la más idónea para la consecución del fin que se propone.

Principio medioambiental “quien contamina paga”.

Otro de los principios más importantes en materia de derecho ambiental, es el principio de quien contamina paga. Se trata de un principio nacido en el seno de la OCDE a través de una recomendación sobre “*Los principios directores relativos a los aspectos económicos de las políticas del medio ambiente en el plano internacional*”. Su importancia radica en que la asunción de este principio por parte de los ordenamientos jurídicos supone la creación de costes ambientales que deberán soportar los agentes contaminantes.

⁴⁹ STSJ MU (Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sala de lo contencioso 22 de octubre de 2019).

La formulación de dicho principio busca la internacionalización de las externalidades ambientales negativas, lo cual significa que los costos, en este caso ambientales, deberán ser soportados por el agente contaminante y no por un tercero. Con este principio no se pretende el pago de indemnizaciones por parte de aquellos que puedan pagar para ser grandes contaminantes, sino que lo que se busca es que el generador del daño ambiental añada, dentro de sus costes productivos, el coste del deterioro ambiental que supone su actividad económica.

En España dicho principio se materializa a través de la Ley 26/2007, de 23 de octubre, sobre Responsabilidad Medioambiental. La responsabilidad para con el medioambiente que se contiene en la norma es una responsabilidad de carácter objetivo, se exige su reparación (mediante la introducción de costes) más allá de la existencia de dolo, culpa o negligencia⁵⁰. De esta manera se traslada al actor económico, desde la sociedad, los costes derivados de su actividad económica.

Unidad presupuestaria

En último lugar, resulta imprescindible para entender la fiscalidad ambiental a nivel nacional, hablar sobre la afectación de los tributos ambientales a un fin concreto, en contra del principio de unidad presupuestaria.

El principio de unidad presupuestaria está fuertemente ligado al principio de no afectación de los tributos a un fin concreto. Se trata de principios presupuestarios y son los encargados de establecer las reglas básicas de funcionamiento del sistema financiero estatal.

La utilización del principio de no afectación resulta fundamental en cualquier hacienda pública puesto que permite a los entes públicos considerar de una manera libre cual es la gestión oportuna de todos los ingresos tributarios. Por el contrario, estos estarían sujetos a la voluntad de cada colectividad que querría que los impuestos generados con su actividad se invirtieran en su propio beneficio⁵¹.

A pesar de la necesidad de introducir este principio como principio rector en el ámbito presupuestario de la administración pública, el legislador observó la necesidad de permitir cierta flexibilidad en beneficio de la sociedad. A grandes rasgos, en el ordenamiento jurídico español podemos observar tres supuestos en los que existe afectación; las contribuciones especiales, las tasas y los tributos medioambientales.

En referencia a este último punto el Tribunal Constitucional ha matizado en varias ocasiones que la existencia o no de finalidad extrafiscal no determina el carácter ambiental de un tributo. De hecho, en el caso de que nos encontremos ante un tributo ambiental y este también se encuentre afectado a la protección del medio ambiente, se

⁵⁰ Uría Menéndez. (2007). Guía práctica de la Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental. Pp.18

⁵¹ Menéndez Moreno, A. (2009). Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra. Valladolid: LEX NOVA S.A. Pp.470-471

daría una situación de “doble dividendo”⁵² porque la protección se llevaría a cabo desde una doble vertiente.

Aspectos generales de la fiscalidad ambiental en España

En España, el nacimiento de la fiscalidad medioambiental o fiscalidad verde lo podemos situar a mediados de la década de los 90, aunque lo cierto es que en este momento se comenzó a hablar sobre la materia, pero no se introdujeron en el ordenamiento jurídico normas sobre fiscalidad ambiental hasta pasados varios años, a excepción de algunas CCAA⁵³. Desde el momento de su nacimiento ha existido una preocupación, cada vez más creciente, sobre este tema, encontrándonos en la actualidad en un momento clave en la evolución de la política fiscal en el ámbito medioambiental, sobre todo debido al papel protagonista que está teniendo la Unión Europea como organización impulsora de su desarrollo legislativo.

Pese a la mayor sensibilidad mostrada por la sociedad, y mayor disposición por parte del sector político en la protección medioambiental, la fiscalidad verde continúa siendo una fuente prácticamente inexplorada, a pesar de su gran potencial recaudatorio⁵⁴. De hecho, centrándonos en España, nos encontramos con un sistema fiscal del todo insuficiente en lo que a protección ambiental se refiere, situándonos como el sexto país en la Unión Europea en el que los tributos ambientales tienen un menor peso sobre el total de impuestos. En la *Ilustración 2 y 3*⁵⁵ podemos observar cómo España se sitúa por debajo de la Unión Europea, también de los países de la zona euro y además a la cola de la lista.

⁵² López Díaz, A. (2013). Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL. *Dereito*, 22, 225-244. Pp. 235-239

⁵³ Carrera, E. D.-M. (2014). TFM; Tributación Medioambiental: Análisis desde un punto de vista constitucional y de financiación de las Comunidades Autónomas de la gestión sostenible de residuos. Madrid. Pp.10

⁵⁴ Ortega Ibañez, A. (2010). Introducción a la tributación ambiental. Obtenido de <http://elfisco.com/articulos/revista-no-160-introduccion-a-la-tributacion-ambiental> (28.01.2020)

⁵⁵ Ambas gráficas sintetizan qué proporción ocupan los ingresos ambientales dentro de los ingresos totales de los distintos países de la Unión Europea. Pone de manifiesto lo antes comentado, pese a tener un gran potencial recaudatorio los países tienden a dejar el peso del sistema tributario en manos de los impuestos que gravan el trabajo y el capital. Fuente: (Eurostat)

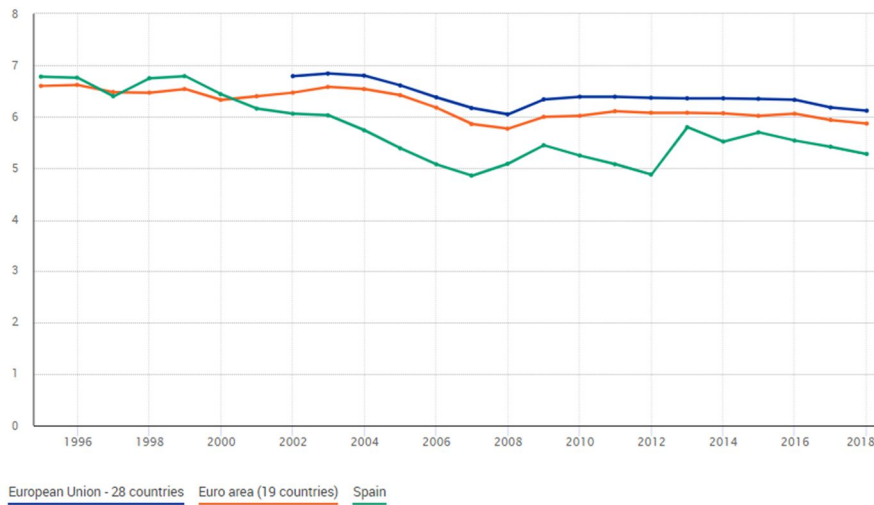


Ilustración 2- INGRESOS POR IMUESTOS MEDIOAMBIENTALES

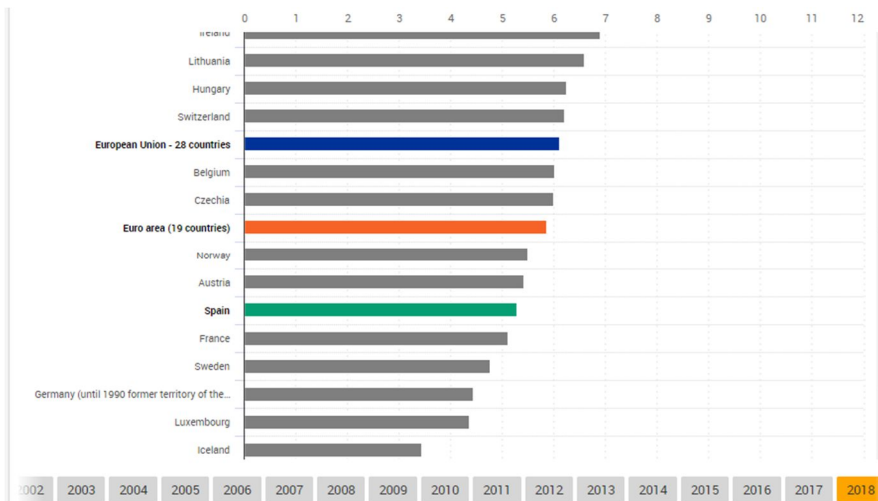


Ilustración 3-INGRESOS POR IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES (FINAL DE TABLA)

El Estado se limita a establecer las bases sobre las que debe asentarse la fiscalidad ambiental, pero son las CCAA y los Entes Locales los han llevado a cabo, mayoritariamente, la labor de materializar lo establecido por el legislador nacional, por lo que son estos los que recogen el peso de la fiscalidad ambiental en España.

Aspectos generales de la fiscalidad ambiental en las Comunidades Autónomas

Las Comunidades Autónomas y los Entes Locales han sido los encargados, hasta el momento, de materializar los principios y fines pretendidos a nivel estatal en materia medioambiental. Pese a que la capacidad legislativa en esta materia es del Estado, el art.

149 de la CE les otorga cierta autonomía en su desarrollo legislativo, tal y como se recoge en el epígrafe 23 del apartado 1º:

“1 El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:

23.ª Legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección. La legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias.”

Teniendo esto en cuenta, resulta comprensible que exista una gran dispersión normativa en la materia, por ello el tema central en este punto son las posibilidades de armonización de la normativa ambiental y, en concreto, de la fiscalidad ambiental.

Para poder hablar sobre la armonización a nivel nacional de la normativa tributaria es imprescindible conocer cuáles son las competencias en materia financiera del Estado, las Comunidades Autónomas y de los Entes Locales y, para ello, es preciso acudir al artículo 133 del texto constitucional.

Dicho artículo establece en sus apartados 1 y 2 que:

“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.”

Atendiendo al tenor literal de dicho artículo es posible afirmar que el poder del Estado es un poder originario, que únicamente encuentra como límite la Constitución. Por el contrario, tanto las Comunidades Autónomas como los Entes Locales detentan un poder derivado, la Constitución y las leyes emanadas del poder legislativo podrán otorgarles competencias, pero no pertenecen a ellos de manera natural y propia. De igual manera resulta necesario para el buen funcionamiento del estado de las autonomías que estas tengan el suficiente poder financiero para poner en marcha los derechos y deberes derivados de las competencias que asumen, así lo ha establecido el Tribunal Constitucional en distintas sentencias, entre ellas la 4/2019 de 17 de enero en la cual establece en su fundamento jurídico tercero que:

“conviene recordar igualmente que la potestad tributaria reconocida a las Comunidades Autónomas entronca con la autonomía financiera que proclama el artículo 156.1 CE y con la corresponsabilidad fiscal que deriva de ella, en concreto, con la capacidad para generar un sistema propio de recursos”⁵⁶

En lo referente a los límites establecidos por el legislador con respecto a la capacidad financiera de las Comunidades Autónomas encontramos dos leyes de gran calado, ya que regulan en su totalidad el sistema tributario autonómico y local. Estas son la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA (LOFACA), por otro lado, el Real Decreto legislativo 2/2004 por el que se aprueba el texto refundido de las Haciendas Locales.

⁵⁶ STC 4/2019 (Tribunal Constitucional 17 de enero de 2019).

Una vez establecidos los límites que tienen las CCAA y los Entes Locales en el ejercicio de sus poderes tributarias, es necesario plantearse la pregunta de si es posible la armonización de la legislación nacional partiendo de la normativa comunitaria.

Atendiendo a los artículos 93 y 96 de la Constitución, parece lógico pensar que la respuesta es afirmativa, ya que *“los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno”*, tal y como se recoge en el artículo 96. Por tanto, si las CCAA y los Entes Locales poseen un poder derivado en materia tributaria que encuentra sus límites en la Constitución y en la ley, teniendo en cuenta que los tratados internacionales o las normas internacionales nacidas de la trasposición de normativa internacional son ley, las CCAA y los Entes Locales deberán estar a lo establecido en dichas leyes, puesto que ahí se encontrará el límite de su poder.

5. REGULACIÓN VIGENTE Y PERSPECTIVAS DE FUTURO

La política energética española sigue las líneas marcadas por la Unión Europea, por lo que sus fines se concretan en; seguridad de suministro⁵⁷, menor dependencia energética y un mayor compromiso con el medio ambiente con el aumento de la producción de energía mediante fuentes renovables.

En el ámbito fiscal los impuestos que más impacto tienen en las arcas pública, tanto a nivel autonómico como estatal, son el IVA, el Impuesto Especial sobre la Electricidad y el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

Ámbito estatal

En este punto resulta interesante el análisis de los grandes impuestos que afectan a las fuentes de energía “tradicionales”.

En primer lugar, la energía eléctrica se encuentra gravada por el IVA, a un 21% y por el Impuesto a la Generación Eléctrica, este con un tipo del 7%. Éste último se crea con el fin de contribuir a la mejora del medio ambiente y de esta manera que el sector eléctrico internalice las externalidades negativas nacidas de la producción de energía eléctrica. Por otro lado, la financiación de las energías renovables se lleva a cabo mediante la obligación por partes de las centrales eléctricas de comprar derechos de emisión. Estos se compran al Tesoro, y este remite los recursos a la CNMC⁵⁸.

El problema de este método de protección ambiental se encuentra en que es el consumidor final el que termina pagando el sobrecoste, ya que las centrales eléctricas internalizan estos costes y los deriva en el consumidor final. Lo que se ha conseguido con estas medidas es convertir un bien de primera necesidad en un bien fuera del alcance de muchos, encontrándonos en la actualidad con una de las facturas eléctricas más caras de Europa.

En segundo lugar, el gas natural es una de las fuentes energéticas más importantes de nuestro país. Este se encuentra gravado por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Pese a haber sido creado con fines medioambientales, su recaudación no cubre los costes ambientales generados por el consumo de gas ni los nacidos por las emisiones de metano, incumpliendo de esta manera el principio quien contamina paga.

En tercer y último lugar, los derivados del petróleo tienen que hacer frente al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y al IVA. El ámbito en que tenemos más presente este tipo de energía, es en el sector de la automoción. Mediante el consumo de combustibles utilizados en los vehículos, gasolina o gasóleo, se financian las energías renovables ya que más de la mitad del precio pagado por este tipo de

⁵⁷ A través de los ya comentados proyectos de mejora de las comunicaciones con Francia y Portugal.

⁵⁸ Sanz Oliva, J., & Rodríguez Rodríguez, D. (2019). El PNIEC y su principal reto pendiente la reforma fiscal medioambiental. Pp.13

combustible son impuestos y, además, se ha establecido la obligación de que exista un porcentaje de mezcla de estos combustibles con biocarburantes⁵⁹.

Ámbito autonómico

Con hemos mencionado, las CCAA han sido, en gran parte, las encargas de crear una regulación para la protección ambiental. En la siguiente tabla podemos observar los impuestos más importantes, existentes en las distintas CCAA en las que existe regulación sobre la materia⁶⁰.

CCAA	IMPUESTO	HECHO IMPONIBLE
Cataluña	Canon del agua	Uso real o potencial del agua.
	Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial	Emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros y de mercancías durante el ciclo LTO en aeródromos pertenecientes a municipios declarados zonas de protección especial del ambiente atmosférico por la normativa vigente.
	Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales	Destinación de estos residuos a la deposición controlada, en instalaciones tanto de titularidad pública como privada.
	Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica	Emisiones de dióxido de carbono de los vehículos aptos para circular por las vías públicas incluidos dentro de las siguientes categorías: Turismos de motor de al menos 4 ruedas, vehículos destinados al transporte de mercancías y motocicletas.
Principado de Asturias	Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua	Uso potencial o real del agua de toda procedencia, por razón de la afección que pueda producir al medio ambiente su vertido directo o a través de las redes de alcantarillado.

⁵⁹ Fundación FAES. (2014). Fiscalidad energética en España: Situación actual y propuestas de reforma. Pp.15

⁶⁰ Toda la información contenida en la tabla ha sido extraída de la página web del Ministerio de Hacienda del Gobierno de España. Ministerio de Hacienda . (s.f.). Tributos propios autonómicos . Obtenido de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx> (28.01.2020)

CCAA	IMPUESTO	HECHO IMPONIBLE
Andalucía	Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera	Emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO ₂), óxidos de nitrógeno (NO _x) u óxidos de azufre (SO _x)
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales	Vertido a las aguas litorales, con los parámetros característicos establecidos en la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o a su zona de servidumbre de protección.
	Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos	Depósito de residuos peligrosos. En particular, estarán sujetos al impuesto: La entrega de residuos peligrosos en vertederos públicos o privados y el depósito temporal de residuos peligrosos en las instalaciones del productor, con carácter previo a su eliminación o valorización.
	Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso	Suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial.
Castilla y León	Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos, por las centrales nucleares y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.	Alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada, la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión y el riesgo de alteración del medioambiente provocado por el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en las centrales nucleares.
Región de Murcia	Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera	Emisiones a la atmósfera determinados contaminantes atmosféricos, siendo estos: dióxido de azufre SO ₂ , óxidos de nitrógeno NO _x , compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco NH ₃ .

CCAA	IMPUESTO	HECHO IMPONIBLE
Cantabria	Canon de agua residual	Generación de agua residual que se manifiesta a través del consumo real o potencial de agua, cualquiera que sea su procedencia, en el caso de las aguas residuales domésticas, y de la carga contaminante vertida en el caso de las aguas residuales industriales.
Aragón	Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos	Entrega de residuos en vertederos públicos o privados para su eliminación.
	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta.	Utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y de aparcamiento para sus clientes.
	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión	Daño medioambiental causado por la generación de afecciones e impactos ambientales y visuales por la realización de actividades de transporte de energía eléctrica para el suministro a través de elementos fijos de alta tensión.
Castilla La Mancha	Canon eólico	Generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica.
Canarias	Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo	Entrega realizada por los comerciantes mayoristas de los productos derivados del petróleo con contraprestación económica o sin ella.
Extremadura	Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos	Aprovechamiento cinegético de terrenos radicados en el territorio de Extremadura autorizado administrativamente a un determinado titular.
Illes Balears	Impuesto sobre estancias turísticas	Estancias, por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen en las Illes Balears.

CCAA	IMPUESTO	HECHO IMPONIBLE
Madrid	Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados.	Instalación de máquinas recreativas y recreativas con premio programado en establecimientos de hostelería debidamente autorizados.
Galicia	Canon de saneamiento	Uso o consumo real o potencial de agua de cualquier procedencia, con cualquier finalidad y mediante cualquier aplicación, incluso no consuntiva, a causa de la afección al medio que su utilización pudiera producir, considerándose incluida dentro de esta afección la incorporación de contaminantes en las aguas
	Impuesto sobre contaminación atmosférica	Constituye el hecho imponible la emisión a la atmósfera de cualquiera de las siguientes sustancias: Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre y dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno.
	Canon eólico	Generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica.
La Rioja	Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas	Impacto visual y medioambiental que se produce por los elementos fijos destinados al suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas.

Perspectivas de futuro

En lo referente a las perspectivas de futuro, considero que durante todo el trabajo hemos podido observar el camino que, tanto la Unión Europea como el Gobierno español, están tomando en materia de protección del medio ambiente y, en concreto en el ámbito energético.

El Borrador del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima es la hoja de ruta que el Gobierno pretende seguir en los años venideros y en la actualidad se encuentra en plena labor de materialización de estas medidas.

Por ello, no podemos obviar la declaración emitida por el Gobierno el pasado 21 de enero de este mismo año. El Consejo de Ministros ha emitido una Declaración de Emergencia Climática y Ambiental en España. Esta viene acompañada de un plan de medidas a medio y largo plazo, en concreto, han desarrollado 30 líneas de actuación en la materia, 5 de las cuales pretenden incorporarse en los próximos 100 días.

Estas 5 líneas serán:

- Remisión al Parlamento de la “Ley de Cambio Climático”, cuyos fines serán la creación de un sistema energético 100% renovable, vehículos cero emisiones CO2 y un sistema agrario neutro, todos ellos para el año 2050.
- Instaurar medidas de seguridad nacional con el fin de crear un país más seguro y menos vulnerable a los efectos del cambio climático. Esta medida se articulará a través del Segundo Plan nacional de Adaptación al cambio climático junto con el Sistema Nacional de Observación del Clima.
- Determinar cuál será el proceso de descarbonización hasta 2050.
- Creación de una “Asamblea Ciudadana del Cambio Climático” siguiendo los pasos del gobierno galo.
- Transformación del mercado industrial, agrario y de servicios, con el fin de generar un nuevo “empleo verde” y procurando para su consecución la coordinación entre administraciones. Con este fin, el Gobierno presentará en la Conferencia de Presidentes de 2020 la Estrategia frente al Reto Demográfico⁶¹.

Entre las 25 medidas restantes encontramos medidas que buscan influir en la protección ambiental a nivel general, como el Plan de Acción de Educación Ambiental o el Plan Nacional de Salud y Medio Ambiente. Y, por el contrario, ciertas medidas pretenden actuar sobre esferas concretas, como por ejemplo el Plan Nacional de Acción de Finanzas Sostenibles o el Programa de emisión de bonos verdes por parte del Tesoro Público. Estas últimas ponen su foco de atención en el ámbito financiero, tanto público como privado⁶².

⁶¹ Ministerio para la Transición Ecológica y Reto Demográfico. (21 de enero de 2020). El Gobierno declara la emergencia climática. Obtenido de <https://www.miteco.gob.es/es/prensa/ultimas-noticias/el-gobierno-declara-la-emergencia-clim%C3%A1tica-/tcm:30-506550> (28.01.2020)

⁶² Gobierno de España. (2020). Acuerdo de Consejo de Ministros por el que aprueba la declaración del Gobierno ante la emergencia climática y ambiental. Madrid.

6. CONCLUSIÓN

Las movilizaciones en defensa del medio ambiente han logrado, con el paso del tiempo, que los agentes políticos y económicos tomaran conciencia de las necesidades ambientales a las que el mundo se enfrentaría y a las que, por desgracia, ya se enfrenta. Se ha recorrido un largo camino desde que se escucharon las primeras voces que solicitaban medidas reales y efectivas para paliar los efectos contaminantes de la industrialización, pero parece que nos encontramos en un momento clave en el ámbito de la protección del medio ambiente.

La Unión Europea ha decidido tomar las riendas en la materia y se ha impuesto la labor de liderar a nivel mundial el cambio hacia una política ambiental que permita, por un lado, el pleno desarrollo de la economía y por otro, la protección medioambiental. Es consciente de que la fiscalidad energética es una de los instrumentos que más pueden propiciar los cambios buscados y por ello invita a los estados a crear un sistema tributario a nivel comunitario, que permita la armonización de las legislaciones tributarias a escala europea. Pero aún queda un largo camino por recorrer. Los principios ambientales aún no se encuentran totalmente interiorizados en los ordenamientos jurídicos de los Estados europeos además todavía existen Estados que no están dispuestos a ceder parte de su soberanía en una materia tan sensible como es la tributación.

Primero, una de las conclusiones que podemos extraer del trabajo es que el paquete de medidas propuesto, *“energía limpia para todos los europeos”* es muy ambicioso, y llevado a la práctica por parte de los Estados miembros podrá paliar en gran medida el deterioro medioambiental. Pero aún quedan muchos problemas por resolver, entre otros, las dificultades existentes a nivel europeo en la toma de decisiones. Si lo que se pretende es avanzar hacia un objetivo común carece de sentido que existan tantas dificultades en la toma de decisiones, las cuales, llevan a la cuasi paralización de las instituciones europeas, convirtiéndose esta en una figura inservible para las necesidades ambientales que existen.

En segundo lugar, entrando ya en el ámbito nacional, resulta gratificante saber que el gobierno se toma en serio el mandato dado por la Unión, pero aún queda por ver de qué manera pretende cumplir los objetivos marcados en el Borrador del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima ya que, es esencial que las medidas propuestas no ocasionen grandes costes pues de esta manera podría convertirse en un plan abocado al fracaso.

Parece que el Gobierno tiene una gran determinación en la consecución de los objetivos contenidos en el Borrador remitido a la Comisión. La Declaración de Emergencia Climática no hace más que poner en valor las medidas ambientales propuestas, además de darle el grado de urgencia que dichas medidas necesitan para la consecución de los grandes objetivos ambientales en el año 2030.

En tercer lugar, queda por ver de qué manera, el Gobierno español pretende introducir los tributos verdes en el ordenamiento jurídico, ya que las experiencias en esta materia demuestran que *“quien contamina no paga”* puesto que resulta ser el consumidor final quien carga con el peso de los costes ambientales y no quien verdaderamente debería hacerlo. Un sistema tributario que encarezca los tipos impositivos de aquellos bienes o servicios contaminantes no parece ser la respuesta acertada para paliar los efectos perjudiciales de estos. Quizá, acudir a vías de fomento y promoción de bienes y servicios

no contaminantes podría ser la vía para que no sea el consumidor final quien sufra, casi en su totalidad, los efectos de los tributos ambientales.

En cuarto lugar, debemos hacer mención a unos de los principios inspiradores del derecho ambiental, el principio “quien contamina paga”. Pese a que lleva muchos años asentado en la normativa fiscal, tanto nacional como internacional, sería necesario realizar una aplicación más estricta de este. La asunción de los verdaderos costes contaminantes que producen los agentes industriales no es real, o al menos no en la medida en que debería serlo. La internacionalización de las externalidades negativas, proclamadas en el principio “quien contamina paga” es todavía una utopía, sino ¿por qué cada vez es más económico, llegando a veces a rozar lo ridículo, moverse en avión siendo este uno de los medios de transporte más contaminantes?

En quinto y último lugar, considero que las medidas de las que venimos hablando a lo largo del trabajo, no deben ser tomadas con prisas. Es imprescindible en este momento ajustar de una manera adecuada tanto los tipos, como el hecho imponible, como el sujeto obligado tributario. Por ejemplo, considero que el establecimiento de grandes limitaciones en el ámbito automovilístico, como la entrada en las ciudades de más de 50.000 habitantes o la penalización del uso de vehículos de combustión en pro de los vehículos eléctricos, puede ocasionar grandísimos perjuicios a nivel social, ya que puede, en última instancia llegar a aislar poblaciones e individuos. Creo que es imprescindible comprender que España se compone de núcleos urbanos pero que también existe una España rural, en la que existe un transporte público deficitario y las posibilidades de transporte se limitan, la mayoría de veces al vehículo utilitario.

Asimismo, y para concluir, resulta imprescindible hacer mención a la importante función que tienen los movimientos sociales en el ámbito de la defensa del medio ambiente. Hace años, estas preocupaciones parecían unidas solo a grupos ecologistas, sin embargo, tanto en el ámbito nacional como en el internacional, la toma de conciencia sobre estos hechos ha ido dando paso a la adopción de medidas legislativas sobre política medioambiental tendentes a lograr un actuar más coherente con la conservación de los recursos naturales. Por lo que, como apuntó Martín Mateo en su obra, *Derecho Ambiental*, de 1972 *“Pero aun con tales lastres, quizá inevitables, el impulso del movimiento popular ambiental resulta positivo y es el único que puede propulsar las grandes reformas que la defensa del medio requiere”*.

7. BIBLIOGRAFÍA

Jurisprudencia

- Asunto 170/78, Comisión/Reino Unido (Tribunal de Justicia de la Unión Europea 1983).
STC 186/1993 (Tribunal Constitucional 7 de junio de 1993).
STC 4/2019 (Tribunal Constitucional 17 de enero de 2019).
STSJ MU (Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sala de lo contencioso 22 de octubre de 2019).

Informes

- Comisión de las Comunidades Europeas. (2000). *Conjugar nuestras necesidades y nuestras responsabilidades: integración de las cuestiones medioambientales en la política económica*. Bruselas.
- Comisión de las Comunidades Europeas. (2000). *Conjugar nuestras necesidades y nuestras responsabilidades: Integración de las cuestiones medioambientales en la política económica*. Bruselas: Comisión Europea.
- Comisión Europea. (2013). *Como funciona la Unión Europea. Un medio ambiente sano y sostenible para las generaciones futuras*. Bruselas.
- Comisión Europea. (2018). *Rglto. (UE) 2018/19999, sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y de la Acción por el Clima*.
- Comisión Europea. (2019). *Energía limpia para todos los europeos*. Luxemburgo : Oficina de Publicaciones de la Unión Europea .
- Comisión Europea. (15 de enero de 2019). La Comisión entabla un debate acerca de la transición gradual hacia un proceso decisorio más eficiente y democrático en materia de política fiscal de la UE. Estrasburgo.
- Comisión Europea. (2019). *Recomendación de la Comisión de 18.6.2019 sobre el proyecto del Plan Nacional Integrado de Energía y clima de España para el período 2021-2030*.
- Europea, O. d. (2019). *Energía limpia para todos los europeos*. Luxemburgo: Unión Europea.
- European Enviroment Agency. (2008). *EL Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*. Copenhagen.
- Fundación FAES. (2014). *Fiscalidad energética en España: Situación actual y propuestas de reforma*.
- Gobierno de España . (2020). *Acuerdo de Consejo de Ministros por el que aprueba la declaración del Gobierno ante la emergencia climática y ambiental*. Madrid.
- Gobierno de España . (2020). *Borrador Actualizado del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030*. Madrid.

Oficina de Publicaciones de la Unión Europea . (2019). *Energía limpia para todos los europeos*. Luxemburgo: UE.

PNIEC. (2018). *Borrador del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021 - 2030*.

Páginas web

Aranda Álvarez, E., Sierra, S., & Rastrollo, A. (Febrero de 2017). *Congreso de los Diputados*.
Obtenido de
<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=31&tipo=2>

Comisión Europea. (30 de noviembre de 2016). *Energía limpia para todos los europeos: desbloquear el potencial de crecimiento de Europa*. Obtenido de
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_4009

Comisión Europea. (s.f.). *Marco sobre clima y energía para 2030*. Obtenido de
https://ec.europa.eu/clima/policies/strategies/2030_es

Comisión Europea. (s.f.). *Paquete de energía limpia para todos los europeos*. Obtenido de
<https://ec.europa.eu/energy/en/topics/energy-strategy-and-energy-union/clean-energy-all-europeans>

Consejo Europeo . (2015). *Environment Council, 6 March 2015*. Obtenido de
<https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/env/2015/03/06/>

Consejo Europeo . (2019). *El Consejo refrenda un acuerdo para que el mercado europeo de la electricidad sea más competitivo y esté más centrado en el consumidor*. Obtenido de
<https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2019/01/18/council-endorses-agreement-to-make-europe-s-electricity-market-more-competitive-and-consumer-centred/>

Consejo Europeo. (2014). *European Council, 23-24 October 2014*. Obtenido de
<https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/european-council/2014/10/23-24/>

Consejo Europeo. (2015). *Climat change: What the EU is doing*. Obtenido de
<https://www.consilium.europa.eu/en/policies/climate-change/>

Consejo Europeo. (s.f.). *Consejo Europeo- Unión de la Energía para Europa*. Obtenido de
<https://www.consilium.europa.eu/es/policies/energy-union/>

Eurostat . (s.f.). *Eurostat- Ingresos fiscales ambientales* . Obtenido de
https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-datasets/-/T2020_RT320

Hispacoop "Confederación Española de Cooperativas de Consumidores y Usuarios". (s.f.). *Nuevo paquete de medidas Energía limpia para todos los europeos*. Obtenido de
<https://www.hispacoop.com/home/index.php/features/12-energia/358-nuevo-paquete-de-medidas-energia-limpia-para-todos-los-europeos>

INELFE . (s.f.). *Interconexión eléctrica España-Francia por el Golfo de Bizkaia*. Obtenido de
<https://www.inelfe.eu/proyectos/golfo-de-bizkaia>

Ministerio de Hacienda . (s.f.). *Tributos propios autonómicos* . Obtenido de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>

Ministerio para la Transición Ecológica y Reto Demográfico. (21 de enero de 2020). *El Gobierno declara la emergencia climática*. Obtenido de <https://www.miteco.gob.es/es/prensa/ultimas-noticias/el-gobierno-declara-la-emergencia-clim%C3%A1tica-/tcm:30-506550>

Ortega Ibañez, A. (2010). *Introducción a la tributación ambiental*. Obtenido de <http://elfisco.com/articulos/revista-no-160-introduccion-a-la-tributacion-ambiental>

Parlamento Europeo y Consejo Europeo. (1993). *Quinto programa comunitario de actuación en materia de medio ambiente: hacia un desarrollo sostenible*. Obtenido de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A128062>

PWC. (2019). *PWC. Periscopio fiscal y legal. La Comisión Europea revisará la fiscalidad de los productos energéticos*. Obtenido de <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-comision-europea-revisara-la-fiscalidad-de-los-productos-energeticos/>

RAE y CGPJ. (s.f.). *Definición de Derecho medioambiental*. Obtenido de RAE: <https://dej.rae.es/lema/derecho-ambiental>

Real Academia Española y Consejo General del Poder Judicial. (s.f.). *Definición de Derecho Medioambiental* . Obtenido de <https://dej.rae.es/lema/derecho-ambiental>

Normativa nacional

Cortes Generales. (1978). *Constitución Española*.

Normativa internacional

Comisión Europea. (2016). *COM (2016) 860 final, de 30 de noviembre de 2016*.

Comisión Europea. (2016). *COM(2016) 860 final, de 30 de noviembre de 2016*.

Comisión Europea. (2019). *COM (2019) 177 final, de 9 de abril de 2019*.

Consejo Europeo. (2003). *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*.

Libros

Menéndez Moreno , A. (2009). *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*. Valladolid: LEX NOVA S.A.

Sanz Oliva, J., & Rodríguez Rodríguez, D. (2019). *El PNIEC y su principal reto pendiente la reforma fiscal medioambiental*.

Uría Menéndez. (2007). *Guía práctica de la Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental*.

Revistas y trabajos

- Carrera, E. D.-M. (2014). TFM; Tributación Medioambiental: Análisis desde un punto de vista constitucional y de financiación de las Comunidades Autónomas de la gestión sostenible de residuos. Madrid.
- Gonzalo González, L. (s.f.). La armonización fiscal europea y el objetivo del mercado único.
- López Díaz, A. (2013). Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL. *Dereito*, 22, 225-244.
- López-Guzmán, T., Lara de Vicente, F., Fuentes, F., & Veroz, R. (Segundo semestre/2006). La reforma fiscal ecológica en la Unión Europea: antecedentes, experiencias y propuestas. *Revista de Economía Institucional*, 8(15), 321-332.
- Menudo, F. L. (Septiembre-Diciembre 1991). El derecho a la protección del medio ambiente. *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*(10), 161-201.
- Usera, R. C. (2006). ¿existe un verdadero derechos constitucional a disfrutar del medio ambiente? . *Anuario de Derechos Humanos*, 151-215.
- Yaüe, I. B. (1999). Impuestos verdes autonómicos vs principios tributarios del ordenamiento español. *Observatorio medioambiental* , 331-169.