



Universidad de Valladolid

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES, JURÍDICAS Y DE LA
INFORMACIÓN

CAMPUS MARIA ZAMBRANO SEGOVIA

GRADO EN DERECHO

TRABAJO DE FIN DE GRADO

“LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA”

Autora: Eva Arévalo Marazuela

Tutora: Dra. Covadonga Mallada Fernández

Fecha convocatoria: diciembre 2023

Resumen

La tributación medioambiental está en progreso continuo y creciente, tanto en el plano nacional como internacional. Es fundamental puesto que el bien jurídico protegido es el medio ambiente, ámbito que afecta a todo ser humano, y más en concreto a nuestra salud, que por culpa de la contaminación ésta se ve afectada.

Por ello, se crean los tributos medioambientales, para que además de la consecución de la protección de los recursos naturales, se exija al contaminador intentar reducir la contaminación que produce y utilizar procesos más sostenibles.

El objetivo de este trabajo es el análisis de algunos de los impuestos ambientales vigentes en España y su evolución, así como algunas propuestas para mejorar el medio ambiente.

Abstract

Environmental taxation is in continuous and growing progress, both nationally and internationally. It is fundamental since the legal asset protected is the environment, an area that affects every human being, and more specifically our health, which is affected by pollution.

For this reason, environmental taxes are created, so that in addition to achieving the protection of natural resources, the polluter is required to try to reduce the pollution he produces and use more sustainable processes.

The aim of this paper is to analyze some of the environmental taxes in force in Spain and their evolution, as well as some proposals to improve the environment.

Palabras clave

Medio ambiente, principio quien contamina paga, impuestos ambientales, impuestos especiales, responsabilidad ambiental.

Key words

Environment, polluter pays principle, environmental taxes, excise duties, environmental responsibility.

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS.....	4
------------------------------	---

INTRODUCCIÓN.....	5
-------------------	---

CAPÍTULO PRIMERO: PRINCIPIOS INFORMADORES DEL DERECHO AMBIENTAL.....	10
---	-----------

1.1. Principio de sostenibilidad.....	10
---------------------------------------	----

1.2. Principio de buena vecindad y cooperación internacional.....	11
---	----

1.3. Principio de prevención.....	11
-----------------------------------	----

1.4. Principio de precaución o cautela.....	11
---	----

1.5. Principio de responsabilidad ambiental.....	12
--	----

1.6. Principio quien contamina paga.....	12
--	----

1.6.1. <i>Origen y evolución del principio quien contamina paga.....</i>	<i>12</i>
--	-----------

1.6.2. <i>La Directiva 2004/35/CE.....</i>	<i>15</i>
--	-----------

1.6.3. <i>Perspectiva jurídica actual del principio quien contamina paga.....</i>	<i>17</i>
---	-----------

1.6.4. <i>Identificación del contaminador.....</i>	<i>18</i>
--	-----------

CAPÍTULO SEGUNDO: LOS IMPUESTOS AMBIENTALES.....	19
---	-----------

CAPÍTULO TERCERO: LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES EN ESPAÑA.....	23
---	-----------

3.1. Introducción.....	23
------------------------	----

3.2. El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.....	25
--	----

3.3. El Impuesto Especial sobre la Electricidad.....	26
--	----

3.4. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.....	27
--	----

3.5. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.....	29
3.6. El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero	30
3.7. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	32
3.8. El Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables (Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular).....	35
CONCLUSIONES.....	37
BIBLIOGRAFÍA.....	39
Legislación.....	39
Jurisprudencia.....	40
Obras doctrinales.....	40
Webs consultadas.....	41

LISTADO DE ABREVIATURAS

CE: Constitución Española

INE: Instituto Nacional de Estadística

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

LGT: Ley General Tributaria

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

ODS: Objetivos de Desarrollo Sostenible

RAE: Real Academia Española

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

TCE: Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

TUE: Tratado de la Unión Europea

UE: Unión Europea

INTRODUCCIÓN

La tributación medioambiental se ha convertido en una política fiscal en expansión en todo el mundo. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) en varios informes de 1997 y 2006 muestra cómo los impuestos ambientales han aumentado, desde mediados de la década de los ochenta del siglo pasado hasta la actualidad. Así pues, existen en la actualidad alrededor de 375 impuestos y unas 250 tasas ambientales únicamente en los países de la OCDE.

Fue en los años 50 cuando la sociedad empezó a interesarse por el medio ambiente tras la IIª Guerra Mundial, en concreto con las explosiones nucleares de Hiroshima y Nagasaki o Chernóbil más tarde. Interés que más tarde se vio acentuado con la crisis energética de los años 70, donde la sociedad se dio cuenta que los recursos y la naturaleza son agotables ¹.

Según el Instituto Nacional de Estadística (en adelante INE), los impuestos ambientales alcanzaron los 21.256 millones de euros en 2021, un 8,5% más que en el año anterior. Representaron el 7,2% del total de impuestos de la economía española, cuatro décimas menos que en 2020 ².

En España, los impuestos ambientales solo han sido implementados por las Comunidades Autónomas, en parte debido a las limitadas opciones que tienen para otorgar tributos propios debido a obstáculos institucionales, principalmente los establecidos en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) ³.

Según la Real Academia Española (en adelante RAE), el medioambiente es el conjunto de circunstancias o condiciones exteriores a un ser vivo que influyen en su desarrollo y en sus actividades ⁴.

¹ Moreno Trujillo, E. M., “*La protección jurídico-privada del medio ambiente y responsabilidad por su deterioro*”, Tesis para el doctorado, Universidad de Granada, marzo, 1990.

² Estadística extraída de la base del INE. Véase en el siguiente enlace: [https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176942&menu=ultiDatos&idp=1254735976603#:~:text=Los%20impuestos%20ambientales%20alcanzaron%20los,menos%20que%20el%20a%C3%B1o%20anterior](https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176942&menu=ultiDatos&idp=1254735976603#:~:text=Los%20impuestos%20ambientales%20alcanzaron%20los,menos%20que%20el%20a%C3%B1o%20anterior.). Última consulta 28/09/2023.

³ Ordoñez de Haro, C. y Rivas Sánchez, C., “Tributación medioambiental: la experiencia andaluza”, *Revista de estudios regionales*. vol. ext. viii, I.S.S.N.: 0213-7585 (2009), pp. 271-272.

⁴ Véase en el siguiente enlace: <https://www.rae.es/dpd/medioambiente> Última consulta 28/04/2023.

El derecho medioambiental está reconocido en el artículo 45⁵ de la Constitución Española (en adelante CE).

Las funciones públicas de protección ambiental según nuestra Constitución son tres: prevención, restauración y promoción. Estas se distribuyen entre las diferentes administraciones públicas, correspondiendo al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades que las Comunidades Autónomas puedan asumir en el establecimiento y gestión de normas adicionales de protección, según lo dispuesto en los artículos 149.1.23 y 148.1.9 CE ⁶.

“Artículo 148

1. Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias:

(...)

9.^a La gestión en materia de protección del medio ambiente.”

“Artículo 149

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.”

⁵ “Artículo 45 CE:

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

2. 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.

3. 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.”

⁶ Pastor del Pino, M^a. C., “El porqué y el cómo de la tributación medioambiental”, III Jornadas de Introducción a la Investigación de la UPCT, p. 109.

La Constitución establece la función pública de velar por la utilización racional de los recursos naturales, ya que desde la perspectiva administrativa se da un protagonismo exclusivo a la acción preventiva y no a la represiva, como viene haciendo el Derecho Penal. La norma constitucional es consciente de la prioridad de evitar el daño ambiental antes que sancionarlo ⁷.

La protección ambiental y su impacto sobre la calidad de vida se consideran como un principio rector de política social y económica, que insta a los poderes públicos para que actúen en defensa de los intereses ambientales ⁸.

En la protección del medio ambiente, y en el desarrollo de las tres funciones dichas anteriormente (prevención, restauración y promoción), las administraciones públicas adoptan comportamientos de estímulo o incentivo de las actividades respetuosas con el medio ambiente, o bien de disuasión de las actividades contaminantes. De este modo, se arbitra a través de instrumentos de naturaleza penal, administrativa o económica, para así contribuir a la mejora de la calidad de vida proclamada por la Constitución ⁹.

Aun así, son las medidas de naturaleza económica las más frecuentes, ya que tratan de corregir mediante estímulos económicos las alteraciones ambientales, mediante la influencia en el coste de bienes y servicios, lo que conlleva al desarrollo de conductas menos contaminantes, ya que el coste que aparejan es menor ¹⁰.

Para ello, la figura creada es el impuesto, que es considerado un mecanismo fundamental para el sostenimiento del gasto público, y en nuestro caso, es un extraordinario instrumento de política social y económica, ya que éste sirve para corregir las disfunciones surgidas, ya sea gravando algunas conductas que permitan transferir al sujeto responsable de ésta el coste de la disfuncionalidad o articulando efectos desgravatorios o medidas de beneficio si se consiguen ciertos resultados. Creando así una fiscalidad ambiental ¹¹.

⁷ Escribano Collado, P y López González, J., “El medio ambiente como función administrativa”, *op. cit.*, p. 372.

⁸ Pastor del Pino, M^a. C., “El porqué y el cómo de la tributación medioambiental” *op. cit.*, p. 109.

⁹ Pastor del Pino, M^a. C., “El porqué y el cómo de la tributación medioambiental” *op. cit.*, p. 110.

¹⁰ Pastor del Pino, M^a. C., “El porqué y el cómo de la tributación medioambiental” *op. cit.*, p. 110.

¹¹ Pastor del Pino, M^a. C., “El porqué y el cómo de la tributación medioambiental” *op. cit.*, p. 110.

Así pues, la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de Cambio Climático y Transición Energética ¹² actúa como marco armonizador para la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible a los que nuestro país se ha comprometido. Según el artículo 1 de esta misma ley, el objeto de la Ley es:

“Artículo 1. Objeto de la Ley.

Esta ley tiene por objeto asegurar el cumplimiento, por parte de España, de los objetivos del Acuerdo de París, adoptado el 12 de diciembre de 2015, firmado por España el 22 de abril de 2016 y publicado en el «Boletín Oficial del Estado» el 2 de febrero de 2017; facilitar la descarbonización de la economía española, su transición a un modelo circular, de modo que se garantice el uso racional y solidario de los recursos; y promover la adaptación a los impactos del cambio climático y la implantación de un modelo de desarrollo sostenible que genere empleo decente y contribuya a la reducción de las desigualdades.

La Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, en el ámbito de sus respectivas competencias, darán cumplimiento al objeto de esta ley, y cooperarán y colaborarán para su consecución.”

Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (en adelante, ODS), también conocidos como Objetivos Globales, fueron adoptados por las Naciones Unidas en 2015 como un llamamiento universal para poner fin a la pobreza, proteger el planeta y garantizar que para el 2030 todas las personas disfruten de paz y prosperidad. ¹³

Estos Objetivos se materializaron en el Acuerdo de París de 2015, adoptado en la 21ª Conferencia de las Partes de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. Asimismo, en la Convención Marco mantienen que “el cambio climático representa una amenaza apremiante y con efectos potencialmente irreversibles para las sociedades humanas y el planeta y, por lo tanto, exige la cooperación más amplia posible de

¹² Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética («BOE» núm. 121, de 21/05/2021). Última consulta 26/09/2023.

¹³ PNUD, Objetivos de Desarrollo Sostenible, Los ODS en acción. Véase en el siguiente enlace: <https://www.undp.org/es/sustainable-development-goals> Última consulta 02/11/2023

todos los países y su participación en una respuesta internacional efectiva y apropiada, con miras a acelerar la reducción de las emisiones mundiales de gases de efecto invernadero”¹⁴.

Los ODS 2030 son 17 en total, entre los cuales, y para la importancia de nuestro trabajo destacan los números 7, 12, 13, 14, 15: energía asequible y no contaminante; producción y consumo responsable; acción por el clima; vida submarina; y vida de ecosistemas, respectivamente.



Además de mencionarse este derecho ambiental en nuestra Carta Magna, también podemos hacer referencia a como lo hace la Unión Europea (en adelante UE). En el marco normativo europeo el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ¹⁵ (en adelante TFUE) menciona en su artículo 11 (antiguo artículo 6 Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante TCE)): “Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible.”

El mismo tratado, dedica su Título XX al Medio Ambiente, constandingo este de tres artículos, el 191, 192 y 193, y estableciendo en el primer apartado del artículo 191 los objetivos de la política de la Unión en el ámbito que nos ocupa, siendo estos:

¹⁴ Naciones Unidas FCCC/CP/2015/L.9, Convención Marco sobre el Cambio Climático. Véase en el siguiente enlace: <https://www.mdsocialesa2030.gob.es/agenda2030/documentos/acuerdo-de-paris.pdf> Última consulta 02/11/2023

¹⁵ Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. «DOUE» núm. 83, de 30 de marzo de 2010, páginas 1 a 388 (388 págs.)

- La conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente.
- La protección de la salud de las personas.
- La utilización prudente y racional de los recursos naturales.
- El fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente, y en particular a luchar contra el cambio climático.

CAPÍTULO PRIMERO: PRINCIPIOS INFORMADORES DEL DERECHO AMBIENTAL

En Derecho, los principios son concepciones generales que guían la interpretación y aplicación de las normas. Los principios del derecho ambiental dan fundamento y coherencia a las normas del mismo ámbito. Los principios más importantes son ¹⁶:

1.1. Principio de sostenibilidad

Este principio trata de coordinar una acción y desarrollo conjunto entre el respeto al medio ambiente y el crecimiento económico. Siguiendo al Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y Desarrollo de las Naciones Unidas, más conocido como “Informe Brundtland” de 1987 se define al desarrollo sostenible como: “el desarrollo que satisface las necesidades de la generación del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”.

El objetivo de este principio es que las actividades que realicen las personas se hagan de manera responsable y en equilibrio con los fines sociales y económicos del país.



¹⁶ El Derecho, L.P., *Ocho principios del derecho ambiental*, noviembre de 2022. Véase en el siguiente enlace: <https://lpderecho.pe/principios-del-derecho-ambiental/> Última consulta 03/10/2023

1.2 Principio de buena vecindad y cooperación internacional

Este principio reconoce que los problemas ambientales requieren cooperación de las naciones, de manera que cada Estado en su frontera imponga la obligación de prevenir, reducir y controlar la contaminación y el daño ambiental. Asimismo, la necesidad de cooperar en las emergencias ambientales.

1.3 Principio de prevención

El objetivo principal de la gestión ambiental es prevenir, vigilar y evitar la degradación ambiental. La prevención es fundamental en el derecho ambiental porque los bienes protegidos son limitados y la reparación no siempre los lleva a su estado original.

La aplicación más clara de este principio se refleja en los controles administrativos previos a las actividades contaminantes, ya sea con autorizaciones, concesiones o permisos, y en el establecimiento de medidas de previsión ante las consecuencias desfavorables, como pueden ser los seguros o las fianzas ¹⁷.

1.4 Principio de precaución o cautela

Lo que aconseja este principio es a no tomar decisiones arriesgadas cuando no se conocen científicamente con certeza las posibles consecuencias. Asimismo, lo recoge la Declaración de Río ¹⁸ en su principio 15:

“Con el fin de proteger el medio ambiente, los Estados deberán aplicar ampliamente el criterio de precaución conforme a sus capacidades. Cuando haya peligro de daño grave o irreversible, la falta de certeza científica absoluta no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces en función de los costos para impedir la degradación del medio ambiente”.

¹⁷ De CEUPE, B. *Principios del derecho ambiental*. Véase en el siguiente enlace:

<https://www.ceupe.com/blog/principios-del-derecho-ambiental.html> Última consulta 03/10/2023.

¹⁸ Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo, adoptada en Río de Janeiro, Brasil, en junio de 1992.

1.5. Principio de responsabilidad ambiental

Este principio obliga al contaminador, ya sea persona física o persona jurídica, a adoptar medidas para la restauración, rehabilitación o reparación de los perjuicios causados. Este principio es la base del régimen sancionador.

1.6. Principio quien contamina paga

El principal principio informador del derecho ambiental es el llamado “quien contamina paga”. Como resumen de este principio diremos que lo que pretende es evitar el daño medio ambiental obligando a los contaminadores a asumir una responsabilidad por el perjuicio causado al ambiente por medio de costes imputables a su actividad.

1.6.1. Origen y evolución del principio quien contamina paga

En el año 1974, los países miembros de la OCDE adoptaron una recomendación denominada el principio “quien contamina paga”. Este principio tiene un contenido económico, y pretende reflejar los impactos externos y no económicos causado por la degradación ambiental en la fijación de precios de actividades y productos contaminantes ¹⁹.

El alcance del principio quien contamina paga se ha incrementado progresivamente. En un inicio, el principio se centraba exclusivamente en la prevención de la contaminación y el control de los costes; seguidamente se amplió para incluir los costes de las medidas que las autoridades adoptaron para abordar la cuestión de las emisiones de agentes contaminantes. Una nueva ampliación del principio paso a incluir la responsabilidad medioambiental: quienes contaminan deben pagar por el daño medioambiental que han causado, con independencia de si la contaminación que ocasiono el daño estaba dentro de los límites autorizados por la ley o fue accidental ²⁰.

Según dicho principio, quien contamina debe sufragar los gastos de la ejecución de las medidas de prevención y control de la contaminación impuestas por las autoridades públicas, garantizando así que el medio ambiente se encuentre en un estado correcto. De esta manera, el legislador puede utilizarlo para que la contaminación descienda y proteger el medio

¹⁹ García López, T., “Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga”, *Dereito* Vol. 10, n° 1: 49-69 (2001), ISSN 1132-9947, p. 49.

²⁰ Tribunal de Cuentas Europeo, *Informe Especial 12 2021 “Principio de quien contamina paga: aplicación incoherente entre las políticas y acciones medioambientales de la UE”*, 2021, p. 7.

ambiente. Lo que conlleva a evitar el daño medio ambiental obligándoles a asumir a los contaminadores una responsabilidad por el perjuicio causado al ambiente ²¹.

El bienestar es un factor importante ya que se relaciona no solo con los resultados económicos, sino también con la salud del aire que respiramos y el medio ambiente. ²² Hasta hace unos años, partíamos del supuesto de que estos elementos no faltarían, en cambio hoy son bienes considerados activos altamente vulnerables que amplifican la degradación del medio ambiente y los recursos naturales.

Los costes que se internalizan, basándose en este principio, son aquellos provenientes de la prevención de la contaminación, de manera que esta ya no ocurra, y comprenden también los provenientes del control de la actividad potencialmente contaminante; esto significa que el contaminador tiene que asumir los costos durante las fases de prevención y control ²³. Ya que es el contaminador, y no el contribuyente, quien sufraga los costes generados por la contaminación.

La externalidad se da cuando la producción de una empresa o consumidor afecta de manera directa al bienestar de otra empresa u otro consumidor, y donde directamente significa que el efecto no está mediado a través del mercado, y por lo tanto no tiene un precio definido²⁴.

Según Pearce, la esencia de una externalidad es que involucra: “una interdependencia entre dos o más agentes económicos, y el hecho de que no se fija ningún precio a tal interdependencia”.

Por norma general, estas externalidades son de carácter negativo, y solo en muy pocas ocasiones pueden ser positivas.

El concepto de externalidad tiene una larga tradición en economía y aún sigue sin estar demasiado claro. El primero que lo formuló fue Marshall quien mostró que las externalidades

²¹ Tribunal de Cuentas Europeo, *Informe Especial 12 2021 op.cit.*, 2021, p. 6.

²² Provencio, E., “El desarrollo en los noventa: posibles implicaciones ambientales, en *Desarrollo Sustentable. Hacia una política ambiental*”, Universidad Nacional Autónoma de México, México DF, 1993, pp 61 y ss.

²³ García López, T., “Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga”, *op. cit.*, p. 50.

²⁴ García López, T., “Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga”, *op. cit.*, p. 50.

positivas si existían y conllevaban un desarrollo industrial, y más tarde Pigou mostró la posibilidad de las externalidades negativas.²⁵

Para mostrar un ejemplo, Hernández Berasaluce expuso que “las acciones de contaminar un río es una externalidad negativa que produce el contaminador sobre los usuarios o vecinos del río. Se les produce un perjuicio por la acción de otro agente. En caso contrario, de externalidad positiva, se produciría cuando en la implantación de una actividad de ecoturismo se regenera un espacio natural”²⁶.

En términos económicos, se trata de la “internalización” de las “externalidades medioambientales negativas”. Se da cuando el causante debe sufragar los gastos de la contaminación, y el precio de los bienes y servicios aumenta para incluir estos costes. Llegando de esta manera a que el consumidor prefiera comercializar productos menos contaminantes debido a sus precios más bajos²⁷.

Por ello, la distinción más significativa que hay entre una situación con contaminación y otra sin contaminación radica en el valor que tenga esa externalidad, la cual en muchas ocasiones no se limita solamente el agente contaminador sino a la sociedad en su conjunto²⁸.

Se mantiene así, que los precios de mercado son menores que el valor social real, ya que no se incluyen en los precios de los recursos los costes sociales de la contaminación. Y de esta manera, si hubiese un sistema de fijación de precios que incluyera dichos gastos, se motivaría a que el precio de un recurso aumentara a medida que se agotara, lo que tendría una serie de consecuencias²⁹:

- Al aumentar los precios, se reduciría la demanda.
- El recurso sería menos atractivo a comparación de sus sustitutos.
- Sería más atractiva la recuperación de los deshechos, aumentando así el reciclaje.

La contaminación desde la visión de la Economía es una externalidad negativa. La externalidad implica siempre un coste cuando el agente económico que la sufre no es

²⁵ García López, T., “Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga”, *op. cit.*, p. 51-52.

²⁶ Hernández Berasaluce, L., *Economía y Mercado del Medio Ambiente*, Ed. Mundi Prensa Libros, España, 1997, pp. 25 y ss.

²⁷ Tribunal de Cuentas Europeo, *Informe Especial 12 2021 “Principio de quien contamina paga: aplicación incoherente entre las políticas y acciones medioambientales de la UE”*, 2021, p. 7.

²⁸ García López, T., “Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga”, *op. cit.*, p. 51.

²⁹ García López, T., “Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga”, *op. cit.*, p. 51.

compensado por el agente que la genera. De esta manera, cuando se da esa compensación, la externalidad desaparece, o se internaliza³⁰.

En las economías actuales, los precios juegan un papel importante en la toma de decisiones económicas. Es esencial que las empresas reflejen de manera adecuada los costes y los beneficios para los individuos y la sociedad, ya que estas determinan los distintos aspectos de producción en función de los precios y los consumidores ajustan sus decisiones de compra a las variaciones de precios. Esto significa que es necesario internalizar las externalidades ambientales³¹.

Los bienes públicos tienen la propiedad de ser no exclusivos y no rivales en su consumo y pueden ser ofrecidos por la naturaleza, el gobierno o particulares:

- La no exclusividad sugiere que el bien puede ser consumido por cualquier persona.
- Sin embargo, la no rivalidad implica que el consumo de ese bien por una persona no reduce el consumo del mismo a las demás personas.

Una de las distinciones más elementales entre bienes privados y públicos es la existencia de un sistema de mercado en el cual los bienes privados tienen un precio para ser comprados y vendidos. Por consiguiente, los mercados requieren la asistencia de los gobiernos para la entrega eficaz de los bienes públicos, y por ello es necesario que la gestión sea sostenible y económicamente productiva y exista un control de la contaminación³².

Y así, es como se crea el principio quien contamina paga.

1.6.2. La Directiva 2004/35/CE

La Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre Responsabilidad Medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales³³. La Directiva se aprobó tras un periodo largo de discusiones, en el que

³⁰ García López, T., “Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga”, *op. cit.*, p. 52.

³¹ García López, T., “Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga”, *op. cit.*, p. 52.

³² García López, T., “Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga”, *op. cit.*, p. 53.

³³ Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales. («DOUE» núm. 143, de 30 de abril de 2004, páginas 56 a 75 (20 págs.) Última consulta 23/10/2023.

la Comisión Europea presentó un “Libro Verde” sobre reparación del daño ecológico y, más tarde un “Libro Blanco” sobre responsabilidad medioambiental³⁴.

La Directiva tiene por objeto establecer un marco de responsabilidad medioambiental, basado en el principio quien contamina paga para la prevención y reparación de los daños ambientales, en virtud de su artículo 1.

Esta norma, en su artículo 2 define los daños como: “el cambio adverso mensurable de un recurso natural o el perjuicio mensurable a un servicio de recursos naturales, tanto si se producen directa como indirectamente”. Por lo tanto, se trata de daños a las especies y hábitats naturales protegidos, a las aguas y al suelo, quedando fuera del ámbito de la Directiva los daños directamente producidos a la atmosfera, así como las lesiones causadas a las personas, a la propiedad privada y pérdidas económicas³⁵.

Tiene un principio preventivo en primer lugar, y en caso de ser necesario, entra en juego la vía reparadora. Es decir, la Directiva pretende evitar que el medioambiente sea dañado, pero en caso de serlo, entraría la vía reparadora, la reparación de ese daño que se quería evitar, pero al final se ha producido. Esto está regulado en el artículo 5, 6 y 7 de la Directiva, exponiéndolo de esta manera:

“Artículo 5. Acción preventiva

1. Cuando aún no se hayan producido los daños medioambientales pero exista una amenaza inminente de que se produzcan, el operador adoptará, sin demora, las medidas preventivas necesarias.”

“Artículo 6 Acción reparadora

1. Cuando se hayan producido daños medioambientales, el operador informará sin demora a la autoridad competente de todos los aspectos pertinentes de la situación y adoptará:

a) todas las medidas posibles para, de forma inmediata, controlar, contener, eliminar o hacer frente de otra manera a los contaminantes de que se trate y a cualesquiera otros factores perjudiciales, con objeto de limitar o impedir mayores daños medioambientales y efectos adversos para la salud humana o mayores daños en los servicios.”

³⁴ Chueca Sancho, A.G., “*Quien contamina, paga en el Derecho de la Unión Europea*”, Revista de Derecho de la Unión Europea, nº15- 2º semestre 2008, pp. 188-189.

³⁵ Chueca Sancho, A.G., “*Quien contamina paga en el Derecho de la Unión Europea*”, *op. cit.* p. 189.

La transposición de la Directiva 2004/35/CE se producía en España mediante la Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental.³⁶ En ella se afirma que la Ley actúa “incorporando a nuestro ordenamiento jurídico un régimen administrativo de responsabilidad ambiental de carácter objetivo e ilimitado basado en los principios de prevención y de que quien contamina paga”.

El artículo 1 de esta ley explica el objeto de la misma, diciendo: “Esta ley regula la responsabilidad de los operadores de prevenir, evitar y reparar los daños medioambientales, de conformidad con el artículo 45 de la Constitución y con los principios de prevención y de que «quien contamina paga»”.

1.6.3. Perspectiva jurídica actual del principio quien contamina paga

El concepto jurídico del principio quien contamina paga sigue sin estar definido al completo, tanto en el nivel nacional como europeo e internacional, llevando a la duda si se trata de un objetivo a alcanzar o es un principio jurídico o un principio rector de las normas jurídicas en materia de medio ambiente.

- El principio quien contamina paga como objetivo a alcanzar

La Declaración de Río³⁷ incluía el principio quien contamina paga como uno de los 27 principios para el desarrollo sostenible en el futuro. De este modo, en su principio número 16 señala que las autoridades nacionales procuraran tener en cuenta el principio quien contamina paga.

La OCDE recomienda a los Estados miembros que apliquen dicho principio. Y del mismo modo, el artículo 174.2 del TUE dispone que la política de la Comunidad deberá regirse por el principio quien contamina paga.

- El principio quien contamina paga como un principio autónomo

Como ya hemos dicho, el principio quien contamina paga no es exclusivamente un objetivo a alcanzar, sino que también es un principio rector, autónomo y orientador para la protección del derecho ambiental.

³⁶ Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental («BOE» núm. 255, de 24/10/2007).

³⁷ Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo, adoptada en Río de Janeiro, Brasil, en junio de 1992.

La autonomía o la falta de autonomía del principio que discutimos durante el trabajo va a depender en gran medida de la disposición de los agentes interesados de cristalizar el principio en los múltiples ordenamientos jurídicos nacionales³⁸.

Lo que pretende el principio quien contamina paga desde la perspectiva de un principio autónomo es la internalización de costes ambientales por el contaminador, y además puede ser usado como una regla de referencia para que las instituciones internacionales, la UE y los países miembros utilicen al crear normas jurídicas ambientales.

1.6.4. Identificación del contaminador

¿Qué ocurre cuando no se identifica al contaminador o éste no puede pagar?

Esta cuestión la plantea la Abogada General Juliane Kokott en las conclusiones presentadas en el caso *Commune de Mesquer*, donde expuso lo siguiente: “El principio de que quien contamina paga... no constituye una regulación clara y completa de la asunción de los costes. Antes bien, el principio de que quien contamina paga puede y debe concretarse. Esta tarea corresponde prioritariamente al legislador” (párrafo 123)³⁹.

Por lo tanto, el problema surge en dos ocasiones:

- la primera, cuando no se produce una identificación o solo en parte;
- y segundo, cuando se ha identificado, pero no puede pagar.

Estas dos hipótesis se ven también en el caso *Stadtgemeinde Frohnleiten Gemeindebetriebe Frohnleiten GmbH* contra *Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft*, en el cual la Abogada General Sra. Eleanor Sharpston hacía sus conclusiones el 21 de junio de 2007. En tales conclusiones, el Gobierno austriaco señaló que “en principio se aplicaba la regla quien contamina paga. No obstante, si no es posible identificar al sujeto contaminador o no se puede percibir de él la contribución, el Estado asume la carga”⁴⁰.

Por lo tanto, y en resumen, si no se sabe quién es el responsable de la contaminación, el que asume la carga será el Estado.

³⁸ García López, T., “Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga”, *op. cit.*, p. 69.

³⁹ Chueca Sancho, A.G., “*Quien contamina paga en el Derecho de la Unión Europea*”, *op. cit.* p. 195.

⁴⁰ Chueca Sancho, A.G., “*Quien contamina paga en el Derecho de la Unión Europea*”, *op. cit.* p. 195.

CAPÍTULO SEGUNDO: LOS IMPUESTOS AMBIENTALES

Los impuestos creados para este tipo de recaudación ambiental pueden ser de dos tipos: los que persiguen una redistribución del coste de recuperación del entorno natural y los que tratan de incentivar determinadas conductas no nocivas para el medio ambiente ⁴¹.

El principio que rige en esta política ambiental es el denominado “quien contamina paga”. Tratándose de una remisión al sujeto causante del coste social que produce toda degradación ambiental causada directa o indirectamente por él, exigiendo así el establecimiento de medidas de reparación del daño ⁴².

En este sentido en el artículo 21 del Tratado de la Unión Europea (en adelante TUE), dentro de su Título V llamado “Disposiciones generales relativas a la acción exterior de la unión y disposiciones específicas relativas a la política exterior y seguridad común”, dispone en su apartado 2 f):

“2. La Unión definirá y ejecutará políticas comunes y acciones y se esforzará por lograr un alto grado de cooperación en todos los ámbitos de las relaciones internacionales con el fin de:

(...)

f) contribuir a elaborar medidas internacionales de protección y mejora de la calidad del medio ambiente y de la gestión sostenible de los recursos naturales mundiales, para lograr el desarrollo sostenible;”⁴³

Al igual que hablamos de tributos para la recaudación ambiental, también nos debemos referir a otras figuras tributarias que pueden emplearse para ello. Nos encontramos así con los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

⁴¹ Pastor del Pino, M^a. C., “El porqué y el cómo de la tributación medioambiental” *op. cit.*, p. 110.

⁴² Elaborado en el seno de la OCDE en 1971.

⁴³ Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. «DOUE» núm. 83, de 30 de marzo de 2010, páginas 1 a 388 (388 págs.). Última consulta 25/04/2023.

La Ley General Tributaria ⁴⁴ (en adelante LGT) define estos tres conceptos en su artículo 2.2.

- Los impuestos son obligaciones tributarias que corresponden a una cantidad o porcentaje determinado en función de la renta, el patrimonio, la actividad económica o el consumo.
- Las tasas son tributos que pagamos los ciudadanos para acceder a un servicio prestado por el Estado, y no depende de los sujetos, sino que viene impuesto ya y es para todos igual. Por ejemplo: la tasa por la expedición del DNI.
- Las contribuciones especiales son tributos que se hacen porque se ha recibido una contraprestación, es decir, el hecho imponible es la obtención de un beneficio, un aumento de valor de los bienes del sujeto, ya sea por la realización de unas obras públicas o por el establecimiento o ampliación de servicios.

Volviendo a nuestra CE, el artículo 45 no resuelve un problema, que posiblemente resolverá el Parlamento, y nos referimos a la financiación del medio ambiente. En principio habría que distinguir entre lo que constituye una depreciación natural del medio, una depreciación

⁴⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («BOE» núm. 302, de 18/12/2003). Última consulta 26/09/2023.

“Artículo 2.2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.”

artificial y los actos de agresión. Son tres maneras de contaminar el medio ambiente, y, por lo tanto, merecen mecanismo de compensación diferentes ⁴⁵.

Puede decirse que la depreciación natural de los recursos debe asumirla el Estado íntegramente, que las depreciaciones artificiales deben correr a cuenta de quien o quienes las provocan, independientemente de que el Estado decida dar un apoyo estatal, y los actos de agresión deben resolverse a través de la responsabilidad por daños ⁴⁶.

La legislación española ha hecho hincapié en su actuación administrativa de carácter represivo, sancionando aquellas utilizaciones degradantes para la naturaleza. Sin embargo, la experiencia de estos años atrás ha demostrado que en la conservación y restauración del medio ambiente no se consigue prácticamente nada sancionando actuaciones contaminantes que ya se han realizado. Por eso en el derecho moderno ambiental se prevén y se regula diversas medidas que tienden a evitar el daño. Algunas de las actuaciones que puede hacer la Administración pública son las siguientes ⁴⁷:

- Preferencia por las acciones preventivas o reparadoras antes que las represivas.
- Necesidad de coordinar los distintos tipos de actuación en relación con la utilización de cada recurso.
- Necesidad de seleccionar las medidas más adecuadas susceptibles de ser aplicadas a la protección de un recurso natural, a pesar de que ello suponga una mayor restricción en el uso por parte de la colectividad o de su propietario.
- Priorizar las medidas ordenadoras de la utilización de los recursos.
- Someter a los propios órganos de la Administración Pública en el ejercicio de sus competencias a las medidas de conservación y restauración del medio ambiente en vigor.
- Creación de un sistema de apoyo financiero a la iniciativa privada que se comprometa a colaborar en los planes de conservación y restauración del medio ambiente, así como establecer un régimen de sustitución pública o de ejecución subsidiaria para el

⁴⁵ Escribano Collado, P y López González, J., “El medio ambiente como función administrativa”, *op. cit.*, p. 373.

⁴⁶ Escribano Collado, P y López González, J., “El medio ambiente como función administrativa”, *op. cit.*, p. 373.

⁴⁷ Escribano Collado, P y López González, J., “El medio ambiente como función administrativa”, *op. cit.*, p. 374.

establecimiento de aquellas medidas correctoras que sean necesarias para el ejercicio de actividades privadas.

- Creación de un fondo afecto a la financiación de actuaciones en defensa de los recursos afectados.

Según la *European Environment Agency*⁴⁸ (Agencia Europea del Medio ambiente) una de las principales ventajas de los impuestos ambientales es que corrigen las señales de precios falsos en el mercado, incorporando a los precios los costos de la contaminación –un proceso que implica determinar correctamente los precios como aplicar el principio quien contamina paga. El Consejo reconoció las ventajas de los impuestos verdes en las conclusiones del Consejo sobre Medio Ambiente del 12 de diciembre de 1991.

Las principales razones para el uso de impuestos ambientales son las siguientes:

- Son instrumentos muy eficaces para la internalización de las externalidades, es decir, la incorporación directa de los costes de los servicios y perjuicios ambientales y su reparación al precio de los bienes, servicios y actividades que los producen.
- Se contribuye a la aplicación del principio de “pago por el contaminante” y a la integración de las políticas económica y ambiental.
- Pueden proporcionar incentivos para que consumidores y productores elijan otros recursos más ecoeficientes, y así estimular la innovación y reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas.
- Pueden aumentar la renta fiscal, que puede utilizarse para mejorar el gasto en medio ambiente, y para reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital y el ahorro.

Asimismo, la introducción de impuestos ambientales ha encontrado varios obstáculos de carácter político, como por ejemplo: la competitividad y el empleo en algunos sectores y regiones; la supuesta repercusión en los grupos de renta baja; los conflictos entre los impuestos nacionales y la reglamentación europea o mundial; las subvenciones y disposiciones que tienen efectos negativos para el medio ambiente; otras políticas o culturas

⁴⁸ El Tributo Ambiental: *Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*, European Environment Agency, diciembre 2009. Véase en el enlace siguiente: <https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html#:~:text=Para%20facilitar%20la%20medida%20de%20la%20efectividad%20de,los%20productores%20y%20Fo%20%20consumidores%3B%20e%20M%C3%A1s%20elementos>

que niegan o evitan los impuestos ambientales o el principio de unanimidad de la UE cuando se vota en relación con las medidas fiscales.

CAPÍTULO TERCERO: LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES EN ESPAÑA

3.1. Introducción ⁴⁹

Los tributos medioambientales que estamos tratando en este trabajo se clasifican como impuestos extrafiscales. Lo que pretende el Estado con los impuestos extrafiscales es evitar ciertas conductas, es decir, tratar de influir en el comportamiento de los ciudadanos. Según la CE, la finalidad esencial de los impuestos es recaudar fondos con los que el Estado pueda hacer frente al gasto público. Sin embargo, también contempla el derecho a la protección de la salud y el deber de la protección del medioambiente, lo que justifica la existencia de impuestos extrafiscales. Además de ser impuestos extrafiscales, también son Impuestos Especiales. Según Pérez Royo los Impuestos Especiales son impuestos sobre consumos específicos, que gravan el de determinados productos que quedan sometidos, aparte de al impuesto general el Impuesto del Valor Añadido (en adelante IVA), a este otro gravamen del correspondiente Impuesto Especial.

La LGT recoge expresamente en su artículo 2.1: “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la constitución”. Este artículo pone de manifiesto el carácter extrafiscal que pueden tener algunos impuestos, es decir, que además de tener un fin recaudatorio, también puede servir para otros fines extrafiscales.

Autores como A. Vaquera García⁵⁰ expone que los efectos de los tributos han afectado a la sociedad en la que se establecen de dos formas. La primera, de manera fiscal, mediante la obtención de medios financieros; y segundo, con un objetivo no fiscal, influyendo en el

⁴⁹ Pérez Royo, F., (Director), García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A. y Carrasco González, F.M., *Curso de Derecho Tributario: parte especial*, Tecnos, España, 2020, 14ª edición, ISBN: 978-84-309-7991-2, pp. 978-979.

⁵⁰ A. Vaquera García, “Fiscalidad y Medioambiente”, Lex Nova, 1999, Valladolid, p. 69.

comportamiento de los administrados, la distribución de la renta o la actividad económica. Demostrando así que existe una expresión de fin no fiscal de los tributos.

También se defiende la función extrafiscal en varias sentencias, entre las que podemos destacar la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante STC) 27/1981 del 20 de julio exponiendo que los tributos pueden ser empleados con fines extrafiscales acordes con los objetivos medioambientales de desarrollo sostenible, y se admite la utilización del instrumento tributario como medida de fomento. Del mismo modo, la STC 37/1987 de 26 de marzo establece que “la función extrafiscal del sistema tributario no aparece explícitamente en la Constitución, pero dicha función puede derivarse de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica...” (FJ 13º).

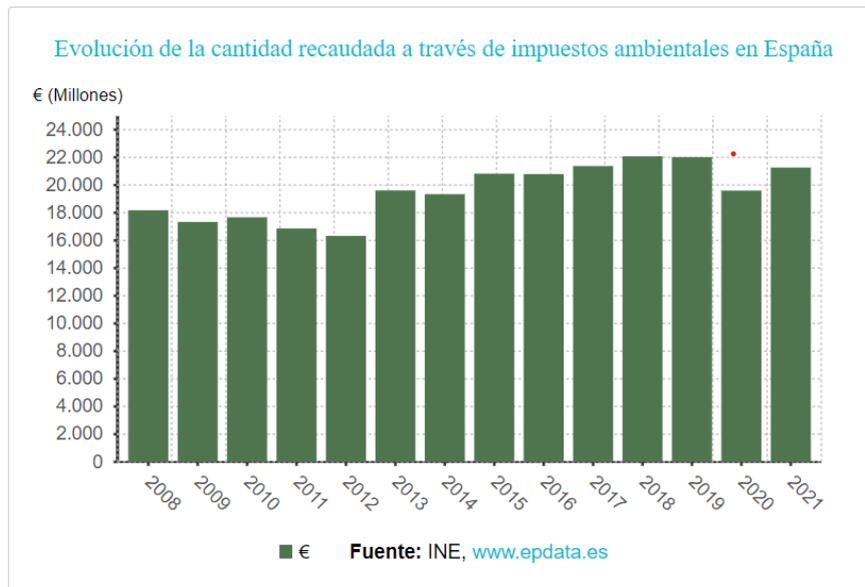
Por ello, la doctrina mayoritaria y el TC en su Sentencia 194/2000, de 19 de julio entienden que los tributos, además de basar su función en el artículo 31.1 CE, podrán basarse en otros fines de naturaleza extrafiscal en línea con las políticas del Estado (FJ 8º)

Históricamente, la tributación sobre el consumo ha evolucionado a partir de la imposición sobre consumos específicos, es decir, del gravamen de ciertos productos que fueron creados para tener un carácter recaudatorio. Según el paso del tiempo, y ya en la segunda mitad del siglo XX, apareció el carácter extrafiscal, llegando a publicarse la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. A raíz de esta norma, el IVA y los Impuestos Especiales se superponen, de manera que los consumos gravados con estos impuestos son gravados de manera doble: primero en el IVA y luego en el Impuesto Especial correspondiente.

Los rasgos que caracterizan a estos Impuestos Especiales son:

- Son impuestos indirectos, es decir, es un impuesto que se paga al consumir o utilizar bienes y servicios.
- Son impuestos sobre el consumo de productos específicos.
- Son impuestos monofásicos, es decir, se aplican en una sola fase del proceso de producción y comercialización.
- Son impuestos cedidos parcialmente a las Comunidades Autónomas, aunque sin atribución de competencias normativas ni de gestión.

Este gráfico nos pone en contexto de lo que suponen los impuestos ambientales en España y como vemos, hay una tendencia que en los últimos años ha aumentado respecto de los años anteriores: en el año 2021 se recaudaron 21.265 millones de euros.



Ahora vamos a proceder a hablar de algunos de ellos y dar sus rasgos más distintivos.

3.2. El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

La imposición sobre hidrocarburos estuvo relacionada en España con el monopolio de petróleos. Al entrar nuestro país en la UE, antes llamada Comunidad Europea, desaparece ese monopolio, y como razón de este cambio la Ley de Impuestos Especiales de 1985 introdujo importantes modificaciones sobre el Impuesto de Hidrocarburos, que antes se llamaba Impuesto sobre el Petróleo y sus Derivados. En 1992, la Ley actualmente vigente acomodó la regulación a lo previsto en las normas comunitarias. En la Ley de Impuestos Especiales, este impuesto sobre Hidrocarburos se regula en el Capítulo VII del Título I⁵¹.

El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos grava aquellos productos energéticos detallados en el artículo 46 de la Ley mencionada anteriormente⁵², entre los que están: los productos cuando se destinen a un uso como combustible o como carburante, o también cuando sean productos destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes.

Asimismo, la ley establece en el artículo siguiente, en el 47, supuestos de no sujeción, diciendo de esta manera que excluye a las operaciones de autoconsumo que impliquen:

⁵¹ Pérez Royo, F., (Director), García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A. y Carrasco González, F.M., *Curso de Derecho Tributario: parte especial, op.cit.* pp 995-996.

⁵² Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales («BOE» núm. 312, de 29/12/1992).

- a) La utilización de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo, en usos distintos de los de carburante o combustible.
- b) La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos.

En cuanto a las exenciones, que se encuentran reguladas en el artículo 51, además de las exenciones previstas en las Disposiciones Comunes, existen otras específicas del impuesto que venimos hablando. Las más destacadas son las relativas a la fabricación e importación de los productos gravados cuando se destinen a determinados usos, como pueden ser la navegación comercial aérea o marítima.

En los artículos 54 y 55 se habla de las prohibiciones y limitaciones de uso, y de las infracciones y sanciones establecidas para este tipo de impuesto, respectivamente. Destacar que aparte de las previstas con carácter general, la Ley contempla tipos de infracciones específicas para los supuestos de inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso establecidas legalmente, llamándolas de infracciones tributarias graves.

3.3. El Impuesto Especial sobre la Electricidad

Este impuesto está regulado en el artículo 89 de la Ley 38/1992 donde se dispone que es un “tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos.”

El Impuesto Especial sobre la Electricidad fue introducido en 1977 por la Ley 66/1997, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social y está en vigor desde el 1 de enero de 1998. Su creación se produjo por la supresión del sistema de financiación de las subvenciones del sector del carbón, que hasta 1997 se hacía a través de un recargo en la tarifa eléctrica. Este sistema fue sustituido por asignaciones presupuestarias⁵³.

El ámbito objetivo de este impuesto está constituido por la energía eléctrica. Y el ámbito de aplicación se aplica en todo el territorio español.

En cuanto a las infracciones y sanciones reguladas en el artículo 103 se crean diferentes supuestos específicos de infracción grave, dos de ellos son:

⁵³ Pérez Royo, F., (Director), García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A. y Carrasco González, F.M., *Curso de Derecho Tributario: parte especial, op.cit.* p. 1004.

- El primero tendría aplicación en los suministros de electricidad realizados con aplicación de una no sujeción, exención o reducción. La sanción consistiría en una multa pecuniaria proporcional del 15%.
- Y el segundo es el previsto para el supuesto de incumplimiento de la obligación de designación de representante por parte de los contribuyentes establecidos fuera del territorio español, y siendo la multa de esto 1.000 euros.

A parte de estos casos, el régimen sancionador es el previsto con carácter general en la LGT.

3.4. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, también conocido como impuesto de matriculación se introdujo gracias a la Ley 38/1992 ya mencionada sobre los Impuestos Especiales, en concreto en Título II. El hecho imponible del impuesto que estamos tratando, según el artículo 65 de la citada ley es la primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, previstos de motor para su propulsión, y estableciendo como ámbito territorial de la aplicación del Impuesto a todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

Relativo a las exenciones que nos nombra el artículo 66, quedan exentos del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte: taxis, autotaxis, o autoturismos por la legislación vigente, los vehículos utilizados en las autoescuelas, de alquiler, de usos industriales o comerciales; ambulancias, matriculados a nombre de minusválidos, vehículos que vayan a ser utilizados de manera diplomática, entre otros.

En cuanto a los sujetos pasivos de este Impuesto, el artículo 67 los cita por orden, siendo los primeros las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte; en segundo lugar, las personas o entidades obligadas a solicitar la matriculación; y, por último, aquellas a cuyo nombre se encuentre matriculado el medio de transporte.

La base imponible se diferencia entre medios de transporte nuevo, o usado. Si el medio es nuevo, la base usada será la misma que para el IVA en la adquisición; y en cambio, si el medio es usado, será el valor de mercado en la fecha del devengo⁵⁴.

En esta primera gráfica, observamos la evolución de la recaudación por el impuesto de matriculación en España⁵⁵.

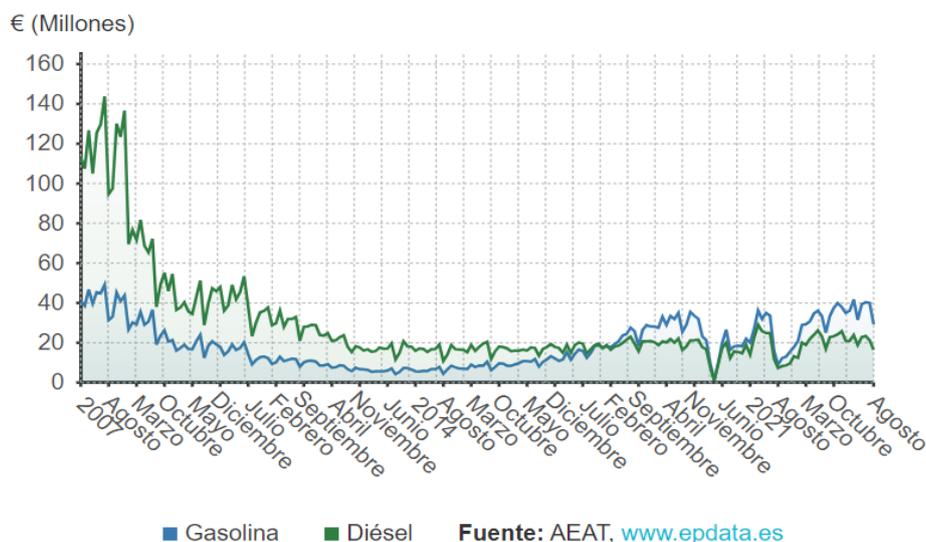


En esta otra gráfica, vemos como la evolución de los ingresos por impuesto de matriculación por tipo de combustible, diferenciando entre gasolina y diésel es cambiante a lo largo de los años. En enero de 2007, el diésel superaba a la gasolina, mientras en agosto de 2023 (año actual) la gasolina supera al diésel.

⁵⁴ Pérez Royo, F., (Director), García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A. y Carrasco González, F.M., *Curso de Derecho Tributario: parte especial, op.cit.* p. 1011.

⁵⁵ Según Europapress los ingresos por impuesto de matriculación bajan un 15% por la venta de modelos menos contaminantes. En enero se registró una disminución del 14.8% en los ingresos por la recaudación del impuesto de matriculación en nuestro país, que fue transferida a las Comunidades Autónomas, alcanzando un total de 41.16 millones de euros. Este descenso se debe a la disminución de los niveles de emisiones de los vehículos nuevos matriculados, que emitía de media 115 gramos de dióxido de carbono (CO₂) por cada kilómetro, debido a la nueva normativa de emisiones europea que obliga a las marcas a que sus automóviles expulsen como máximo una media de 95 gramos de CO₂ por kilómetro.

Evolución de los ingresos por impuesto de matriculación por tipo de combustible



3.5. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica

Al margen de los Impuestos Especiales, existen tres impuestos y un canon relacionados con la producción de energía eléctrica que han sido creados gracias a la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética⁵⁶. Estos tributos son:

- El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, desarrollado en los artículos 1 a 11 de la Ley 15/2012, que veremos ahora.
- El Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, desarrollado en los artículos 15 a 18 de la Ley 15/2012.
- El Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, desarrollado en los artículos 19 a 24 de la Ley 15/2012.
- Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica. Este recae sobre los concesionarios del dominio hidráulico integrado por aguas continentales, y es introducido en la Ley 15/2012 al añadirse el artículo 112 bis en el Real Decreto Legislativo 1/2001, también llamada Ley de Aguas.

Centrándonos en el primero de ellos, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica es un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava y tiene como

⁵⁶ Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. («BOE» núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, páginas 88081 a 88096 (16 págs.))

hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

El impuesto se aplica a todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente del País Vasco y Navarra.

En cuanto a los contribuyentes, estos serán las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT que realicen las actividades señaladas en el artículo 4.

La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por cada instalación en que se lleve a cabo la actividad gravada, dentro del periodo impositivo, que este coincidirá con el año natural.

Y el tipo de gravamen será del 7%. En cuanto al pago, se producirá mediante autoliquidación a presentar dentro del mes de noviembre, aunque también existe la posibilidad de hacerlo mediante pagos fraccionados entre los días 1 y 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero del año siguiente.

Y, por último, en relación con las infracción y sanciones tributarias relativas a este impuesto serán calificadas y sancionadas de conformidad con la LGT.

3.6. El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

El Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero es un tributo extrafiscal que se exige desde el 1 de enero de 2014 y se encuentra regulado en el artículo 5 de la Ley 16/2013⁵⁷, que se divide en 19 apartados, desarrollados por el Reglamento aprobado por Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre. Como hemos comentado antes, un tributo extrafiscal es aquel que trata de influir sobre el comportamiento del ciudadano.

Es un tributo indirecto que recae sobre el consumo de los productos incluidos en su ámbito objetivo, es decir, hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF₆), así como los preparados que contengan dichas sustancias, y grava estos

⁵⁷ Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. («BOE» núm. 260, de 30/10/2013), en especial referencia el artículo 5.

productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico (PCA), quedando excluidos del gravamen aquellos productos con PCA igual o inferior a 150⁵⁸.

Se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y Navarra.

En cuanto al contribuyente, será quien realice el hecho imponible en cualquiera de sus manifestaciones, como pueden ser: fabricantes, importadores, adquirientes intracomunitarios, gerentes de residuos o revendedores, o los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero adquiridos con exención a usos diarios.

Según el apartado 10 y 11 del artículo 5 de esta Ley 16/2013, la base imponible estará constituida por el peso de los productos objeto del Impuesto y expresada en kilogramos. Y en cuanto a los tipos se fijan mediante la aplicación de un coeficiente a la potencia de calentamiento atmosférico propia de cada tipo de gas fluorado de efecto invernadero y que viene expresado en la propia ley con sus tablas de tarifas correspondientes.

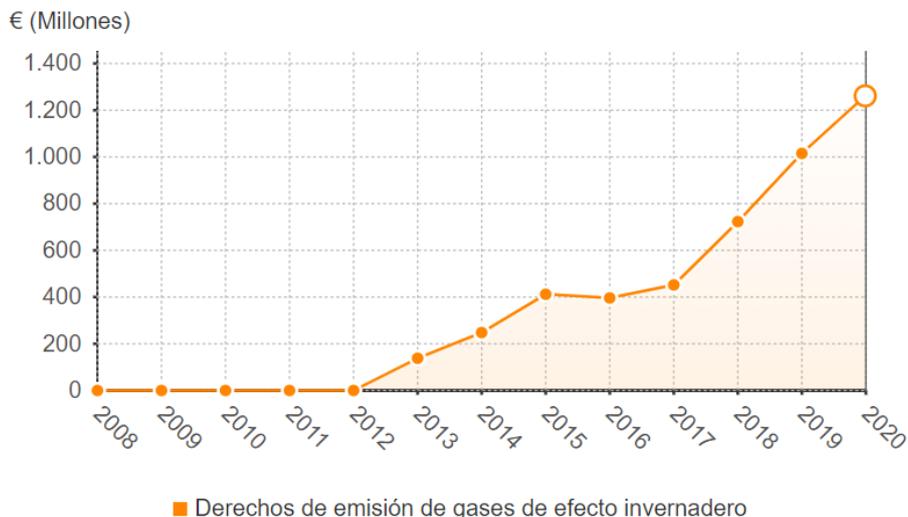
Otro punto interesante de este Impuesto es la repercusión que muestra el apartado 13 del mismo artículo 5. Este artículo nos dice que los contribuyentes repercutirán en factura y de forma separada el importe del Impuesto sobre los adquirientes, que tendrá la consideración de consumidores finales y estarán obligados a soportar la repercusión. Pero en realidad al consumidor le da igual, porque para él es un componente más del precio final y está obligado a pagarlo⁵⁹.

Y, por último, este gráfico nos muestra la evolución de la recaudación por los derechos de emisión de gases de efecto invernadero en España, donde podemos observar que hasta 2012 este Impuesto no tiene ningún tipo de ingreso en nuestro país, y en 2020 alcanza una cifra de 1.264 millones de euros recaudados, con una tendencia progresiva en los últimos años y que se espera que siga aumentando.

⁵⁸ Pérez Royo, F., (Director), García Berro. F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A. y Carrasco González, F.M., *Curso de Derecho Tributario: parte especial, op.cit.* p. 1016.

⁵⁹ Pérez Royo, F., (Director), García Berro. F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A. y Carrasco González, F.M., *Curso de Derecho Tributario: parte especial, op.cit.* p. 1020.

Evolución de la recaudación por los derechos de emisión de gases de efecto invernadero en España



Fuente: INE, www.epdata.es

3.7. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que anteriormente es el conocido Impuesto de Circulación de Vehículos, está regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ⁶⁰ (en adelante TRLRHL) entre los artículos 92 a 99.

- Es un impuesto directo que grava el patrimonio, debido a que su objeto imponible son los vehículos de motor aptos para circular por las vías públicas, que forman parte del patrimonio de su sujeto pasivo.
- Es un impuesto real y objetivo.
- Es un impuesto municipal.
- Es un impuesto obligatorio, que debe exigirse en todos los municipios ya sea conforme a su propia Ordenanza fiscal, y en defecto de esta, por las tarifas previstas en el TRLRHL.

Considerándose según el artículo 92.2 del TRLRHL que un vehículo es apto para la circulación cuando haya sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya sido causa de baja. Y siendo su sujeto pasivo las personas físicas o jurídicas a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

⁶⁰ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales («BOE» núm. 59, de 09/03/2004).

No están sujetos a este impuesto: los vehículos que dados de baja por antigüedad de su modelo sean utilizados de manera excepcional en exhibiciones, certámenes o carreras, y además se incluye a los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica que no sean superiores a 750 kilogramos.

El artículo 93 del mencionado Texto Refundido nos habla de las exenciones, pudiendo diferenciar ⁶¹:

- a) Exenciones objetivas: establecidas a favor de las ambulancias y vehículos destinados a la asistencia sanitaria o traslado de enfermos, los autobuses y vehículos destinados al transporte público urbano, y los tractores, remolques y demás maquinaria destinada a la Inspección Agrícola.
- b) Exenciones subjetivas: este tipo de exención va destinada a vehículos de representaciones diplomáticas o consulares, organismos internacionales con sede u oficina en España, y sobre todo para vehículos de personas de movilidad reducida que tengan reconocido un grado de minusvalía igual o superior al 33%.
- c) Exenciones mixtas: aquí se encuentran los vehículos de las Administraciones Públicas territoriales destinados a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.

En cuanto a la cuota de este Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica, la Ley contiene un cuadro de tarifas en el artículo 95 dependiendo la clase de vehículo (turismo, autobús, camiones, tractores, remolques y semirremolques y ciclomotores y motocicletas), potencia fiscal, número de plazas o carga útil del mismo. A modo de ejemplo: los turismos de menos de 8 caballos fiscales pagarán 12,62 euros, mientras que los que tengan 20 caballos fiscales o más, 112 euros.

Como hemos dicho anteriormente, es un impuesto municipal, y así de recalca en el artículo 97 del TRLRHL, que dice de manera expresa: “La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.”

Lo interesante de este Impuesto a efectos de este TFG son las bonificaciones. El TRLRHL regula tres bonificaciones de carácter potestativo, que se aplican a la cuota de la tarifa o

⁶¹ Pérez Royo, F., (Director), García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A. y Carrasco González, F.M., *Curso de Derecho Tributario: parte especial, op.cit.* pp. 1084-1085.

incrementada según lo que disponga la correspondiente Ordenanza fiscal. Las bonificaciones son las siguientes⁶²:

1. Bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medioambiente.
2. Bonificación de hasta el 75% en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.
3. Bonificación de hasta el 100% para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de 25 años.

De este modo, un vehículo eléctrico en Barcelona o Madrid podría recibir por ejemplo el 75% de bonificación, ya que las características de su motor hacen que el impacto en el medioambiente sea menor. Además de porque las Ordenanzas de estas dos grandes ciudades así lo permiten.

Siguiendo a Amo Galán, el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica debería evolucionar hacia un impuesto medioambiental ⁶³, ya que la elaboración de las Tarifas debería tener en cuenta las emisiones y la magnitud representativa de la capacidad económica. En cuanto a las emisiones, se crearía una Tarifa por categorías de vehículos y nivel de contaminación del mismo por su fecha de matriculación, en función de la norma europea de límite de contaminación vigente en dicha fecha. De esta manera, los vehículos más antiguos soportarían un gravamen superior al actual, ya que contaminan más. Y la otra solución de del Amo Galán, relaciona este impuesto con la capacidad económica, ya que si solo nos fijásemos en el nivel de contaminación sería un problema social. Por ello, propone una Tarifa que contenga una doble entrada: el nivel de emisiones contaminantes y el valor del vehículo o incluso su potencia fiscal.

⁶² CEF.- Fiscal Impuestos, “*Impuestos sobre vehículos de tracción mecánica*”, 2023. Véase en el siguiente enlace: <https://www.fiscal-impuestos.com/impuesto-vehiculos-traccion-mecanica-IVTM.html> Última consulta 18/10/2023.

⁶³ Del Amo Galán, O. “*Hacia un Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica medioambiental*”, Carta Tributaria. Revista de Opinión, N° 20, , Editorial Wolters Kluwer, 25 de noviembre de 2016. Véase en el siguiente enlace: <https://www.gtt.es/boletinjuridico/hacia-un-impuesto-sobre-vehiculos-de-traccion-mecanica-medioambiental/#:~:text=Se%20configura%20como%20un%20impuesto,que%20sea%20naturaleza%20y%20categor%C3%ADa.> Última consulta 18/10/2023.

3.8. El Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables (Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular)

El primer objetivo de cualquier política en materia de residuos debe ser reducir al mínimo los efectos negativos de la generación y gestión de los residuos en la salud humana y en el medio ambiente⁶⁴. Así es como empieza el Preámbulo la nueva Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que entró en vigor el 1 de enero de 2023. Lo que pretende esta Ley es sentar los principios de la economía circular a través de la legislación básica en materia de residuos, luchar contra el cambio climático y proteger el medio ambiente, en especial el medio marino.

Esta ley es de gran relevancia, ya que incorpora al ordenamiento jurídico español las Directivas 2018/851/UE, por la que se modifica la Directiva Marco 2008/98/CE, sobre residuos (“la Directiva Marco de residuos”), y 2019/904, relativa a la reducción del impacto de plástico en el medio ambiente (“la Directiva SUP”).

El plástico es un material muy común y cotidiano en nuestro día a día, y el consumo del mismo ha crecido en los últimos años de manera muy progresiva, y al igual que tiene muchos beneficios, como seguridad alimentaria o reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, también tiene muchas otras desventajas. La principal desventaja del plástico es que su degradación es muy lenta, y debido al abandono que hace el ser humano, los plásticos se quedan en el entorno y se derivan así problemas económicos, sociales, sanitarios y biológicos graves por la descomposición de estos en el medio ambiente y marítimo.

Esta Ley quiere contribuir al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible incluidos en la Agenda 2030, ya que la Comisión Europea aprobó en enero de 2018 la “Estrategia Europea para el Plástico en una Economía Circular”. Lo que pretende dicha estrategia es establecer las bases para una nueva economía del plástico en la que el diseño y la producción de plásticos respeten las necesidades de reutilización, reducción y reciclado (“la regla de las tres erres”), así como el desarrollo y la promoción de materiales más sostenibles⁶⁵.

⁶⁴ Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular («BOE» núm. 85, de 09/04/2022).

⁶⁵ III Preámbulo de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular («BOE» núm. 85, de 09/04/2022).

Por ello, esta nueva Ley tiene por objeto incorporar a nuestro ordenamiento las Directivas mencionadas, para así establecer medidas aplicables a aquellos productos de plástico de un solo uso. Estas medidas son: reducción, sensibilización y creación de diseños más sostenibles y ecológicos para una sustitución del plástico.

El Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables está regulado en el Título VII llamado “Medidas fiscales para incentivar la economía circular”, en concreto en el Capítulo I de la mencionada Ley entre los artículos 67 a 83.

El artículo 67 define este impuesto como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización de envases no reutilizables que contengan plástico, ya sean vacíos, con contenido, protegiendo, manipulando, distribuyendo y/o presentando mercancías. Siendo la finalidad del impuesto el fomento de la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables y del reciclado de los residuos plásticos, para contribuir así a la circulación de este material.

El impuesto se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales del País Vasco y Navarra.

Se incluyen en el ámbito objetivo⁶⁶ de este impuesto:

- a) Los envases no reutilizables que contengan plástico, ya sean diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir o presentar mercancías.
- b) Los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases no reutilizables.
- c) Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

Las exenciones que muestra este Impuesto están reguladas en el artículo 75, y algunas de ellas son:

- Los envases no reutilizables que contengan plástico que tengan un uso médico especial, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario.

⁶⁶ Artículo 68 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular («BOE» núm. 85, de 09/04/2022).

- Los productos plásticos semielaborados que se destinen a obtener los envases anteriormente citados.
- Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, cuando tengan un uso sanitario o médico.
- La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero.

Los contribuyentes de este impuesto según el artículo 76 de la Ley 7/2022 son las personas físicas o jurídicas y entidades que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

En cuanto a la base imponible y el tipo impositivo, la primera estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos. Y el segundo será de 0,45 euros por kilogramo.

CONCLUSIONES

Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública, y que se exigen como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula la obligación de contribuir, con el fin primordial de obtener ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos. Así lo dice la LGT⁶⁷ en su artículo 2.

Además, los tributos pueden servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines establecidos en la Constitución. Por ello las Administraciones pueden incidir en la actuación del ser humano discriminando actividades o beneficiando otras que sean más positivas para el medio ambiente.

La finalidad fundamental de los impuestos medioambientales es alcanzar los objetivos para la protección ambiental. Pero ¿realmente es así? La extrafiscalidad está muy desviada y de manera grave en muchos de los impuestos, llegando a tener un fin más recaudatorio que ambiental.

⁶⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («BOE» núm. 302, de 18/12/2003).

Por tanto, ¿qué se puede hacer para que los tributos medioambientales pasen a tener una finalidad más ambiental que recaudatoria?

A muchas empresas al final les sale más rentable la solución al remedio, es decir, en muchas ocasiones contaminar y pagar la multa que les ponen le sale más barato que optar por no contaminar o utilizar técnicas más sustentables, porque además se piensan (y en cierto modo es verdad) que el producto o consumo final que venden o sirven estas empresas a los consumidores y usuarios les es indiferente si es creado de un modo más sostenible o menos. Porque al final lo que les importa a éstos es que el producto final o servicio cumpla con sus expectativas y su precio sea el que ellos quieren dar por él y no uno superior.

Por lo tanto, las soluciones que en mi opinión podrían darse para que los tributos medioambientales sean cada vez más ambientales y menos recaudatorios, y para que al fin y al cabo nuestra propia salud sea más beneficiosa en vez de más perjudicial, son:

1ª Solución. - Mayor concienciación de que la contaminación cada vez es mayor y que el aire que respiramos es más nocivo para nuestra salud. Esta medida de concienciación creo que debe darse a través del Estado por medio de anuncios, carteles, pancartas en la calle, etc. A mayor concienciación entre la población, hará que ésta prefiera gastarse el dinero en productos y servicios más sostenibles con el medio ambiente, aunque sea más caro, porque además dichos productos serán más beneficiosos para ellos.

2ª Solución. - La importancia del reciclaje. Reciclar es una tarea de todos y para el bienestar de todos, por ello creo que una medida sería dar la importancia que merece al reciclaje, sin dejarnos también la importancia que tiene reutilizar y reducir el consumo de plásticos. Creo que se podría dar por parte del Estado, también una mayor concienciación sobre el reciclaje, además de facilitar el reciclaje.

Un ejemplo de esto lo vemos en nuestro día a día mismo yendo a la compra, ya que actualmente las bolsas de plástico, y en muchos sitios hasta las bolsas de papel cartón, cuestan hasta 15 céntimos, y aunque sea una cantidad mínima supone un gasto a mayores en la gran mayoría de familias. Y por ello optamos por llevar nuestra bolsa de tela y ahorrarnos no solo ese dinero de más, sino también contribuir a tener un planeta menos contaminado.

En cuanto a facilitar el reciclaje, y desde mi experiencia propia, mis abuelos viven en un pequeño pueblo donde los contenedores de plástico, cartón y vidrio solo están en la plaza, y personas mayores, como ellos, que les cuesta andar, les resulta muy complicado ir hasta allí con todas las bolsas, y al final lo que hacen por comodidad es echar todo en una misma bolsa

y depositarlo en el mismo contenedor que el orgánico. Por ello creo que una manera de evitar que muchas personas echen toda la basura que generan en un mismo contenedor, sería que los Ayuntamientos de pueblos pequeños o de zonas donde los contenedores de reciclaje se encuentran lejos de la mayoría de las viviendas pongan más contenedores amarillos, azules y verdes cerca de estas zonas.

3ª Solución. - Que las multas sean más elevadas para las empresas. De este modo, las empresas preferirán gastarse más dinero e invertir en técnicas más innovadoras a la vez que más sostenibles, que pagar la propia multa. Por ejemplo, si una empresa por producir contamina mucho y la multa a pagar es de 30.000 euros, y para no contaminar tendría que comprarse una máquina que cuesta 100.000 euros, es normal que esa empresa decida seguir contaminando.

4ª Solución. - A consecuencia de la tercera solución, es entendible que no todas las empresas, y menos las pequeñas y medianas empresas (pymes) o las empresas que acaban de empezar su recorrido, puedan permitirse gastar sus ingresos en soluciones para contaminar menos, por ello creo que la cuarta solución podría ser más ayudas y subvenciones por parte del Estado para que estas empresas inviertan en soluciones más sostenibles con el medio ambiente.

BIBLIOGRAFÍA

Legislación

Constitución Española de 1978. («BOE» núm. 311, de 29/12/1978).

Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo, adoptada en Río de Janeiro, Brasil, en junio de 1992.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales («BOE» núm. 312, de 29/12/1992).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («BOE» núm. 302, de 18/12/2003).

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales («BOE» núm. 59, de 09/03/2004).

Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales. («DOUE» núm. 143, de 30 de abril de 2004, páginas 56 a 75 (20 págs.)

Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental («BOE» núm. 255, de 24/10/2007).

Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. «DOUE» núm. 83, de 30 de marzo de 2010, páginas 1 a 388 (388 págs.).

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. («BOE» núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, páginas 88081 a 88096 (16 págs.).

Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. («BOE» núm. 260, de 30/10/2013).

Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética («BOE» núm. 121, de 21/05/2021).

Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular («BOE» núm. 85, de 09/04/2022).

Jurisprudencia

Tribunal de Cuentas Europeo, *Informe Especial 12 2021 “Principio de quien contamina paga: aplicación incoherente entre las políticas y acciones medioambientales de la UE”*, 2021.

Naciones Unidas FCCC/CP/2015/L.9, Convención Marco sobre el Cambio Climático.

Véase en el siguiente enlace:
<https://www.mdsocialesa2030.gob.es/agenda2030/documentos/acuerdo-de-paris.pdf>

Obras doctrinales

A. Vaquera García, “Fiscalidad y Medioambiente”, Lex Nova, 1999, Valladolid.

Chueca Sancho, A.G., profesor titular de Derecho Internacional Público en la Universidad de Zaragoza, “Quien contamina, paga en el Derecho de la Unión Europea”, Revista de Derecho de la Unión Europea, nº15- 2º semestre 2008.

Escribano Collado, P y López González, J., “El medio ambiente como función administrativa”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, número 26, 1980.

García López, T., “Perspectiva jurídica del principio quien contamina paga”, *Dereito* Vol. 10, nº 1: 49-69 (2001), ISSN 1132-9947.

Hernández Berasaluce, L., “*Economía y Mercado del Medio Ambiente*”, Ed. Mundi Prensa Libros, España, 1997.

Ordoñez de Haro, C. y Rivas Sánchez, C., “Tributación medioambiental: la experiencia andaluza”, *Revista de estudios regionales*. vol. ext. viii, I.S.S.N.: 0213-7585 (2009).

Pastor del Pino, M^a. C., “El porqué y el cómo de la tributación medioambiental”, III Jornadas de Introducción a la Investigación de la UPCT.

Pérez Royo, F., (Director), García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A. y Carrasco González, F.M., *Curso de Derecho Tributario: parte especial*, Tecnos, España, 2020, 14^a edición, ISBN: 978-84-309-7991-2.

Provencio, E., “El desarrollo en los noventa: posibles implicaciones ambientales, en *Desarrollo Sustentable. Hacia una política ambiental*”, Universidad Nacional Autónoma de México, México DF, 1993.

Webs consultadas

CEF.- Fiscal Impuestos, “*Impuestos sobre vehículos de tracción mecánica*”, 2023. Véase en el siguiente enlace: <https://www.fiscal-impuestos.com/impuesto-vehiculos-traccion-mecanica-IVTM.html>

De CEUPE, B. *Principios del derecho ambiental*. Véase en el siguiente enlace: <https://www.ceupe.com/blog/principios-del-derecho-ambiental.html>

Del Amo Galan, O. “*Hacia un Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica medioambiental*”, Carta Tributaria. Revista de Opinión, N° 20, , Editorial Wolters Kluwer, 25 de noviembre de 2016. Véase en el siguiente enlace: <https://www.gtt.es/boletinjuridico/hacia-un-impuesto-sobre-vehiculos-de-traccion-mecanica-medioambiental/#:~:text=Se%20configura%20como%20un%20impuesto,que%20sea%20naturaleza%20y%20categor%C3%ADa.>

El Derecho, L.P., Ocho principios del derecho ambiental, noviembre de 2022. Véase en el siguiente enlace: <https://lpderecho.pe/principios-del-derecho-ambiental/>

El Tributo Ambiental: *Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*, European Environment Agency, diciembre 2009. Véase en el enlace siguiente: <https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html#:~:text=Para%20facilitar%20la%20medida%20de%20la%20efectividad%20de,los%20productores%20y%20Fo%20%20consumidores%3B%20e%20M%C3%A1s%20elementos>

Epdata. “Evolución de la recaudación por impuestos ambientales en España, en gráficos”. Datos actualizados el 9 de diciembre de 2021. Véase en el siguiente enlace: <https://www.epdata.es/datos/recaudacion-impuestos-ambientales-espana-datos-graficos/475>

Europapress, *Los ingresos por impuesto de matriculación bajan un 15% por la venta de modelos menos contaminantes*, febrero de 2020. Véase en el siguiente enlace: <https://www.europapress.es/motor/sector-00644/noticia-ingresos-impuesto-matriculacion-bajan-15-venta-modelos-menos-contaminantes-20200218131754.html>

INEbase/Agricultura y medio ambiente/Cuentas ambientales/Cuenta de impuestos ambientales/Últimos datos. Véase en el siguiente enlace: https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176942&menu=ultiDatos&idp=1254735976603#:~:text=Los%20impuestos%20ambientales%20alcanzaron%20los,menos%20que%20el%20a%C3%B1o%20anterior

PNUD, Objetivos de Desarrollo Sostenible, Los ODS en acción. Véase en el siguiente enlace: <https://www.undp.org/es/sustainable-development-goals> Última consulta 02/11/2023

Real Academia Española. Véase en el siguiente enlace: <https://www.rae.es/dpd/medioambiente>

