



# ALCANCE DE LA FISCALIDAD COMO HERRAMIENTA DE LA POLÍTICA AMBIENTAL DE LA UNIÓN EUROPEA

## Los impuestos ambientales y su eficacia como instrumento de protección ambiental

Scope of taxation as a tool of the Environmental Policy of the European Union: "Environmental taxes and their effectiveness as an instrumental protection"

ANA MONTORO LÓPEZ

Universidad Católica San Antonio de Murcia, España

---

### KEYWORDS

Taxation  
Environment  
Protection  
Regulation  
Environmental policy  
European Green Deal  
Taxes

### ABSTRACT

*The protection and conservation of the environment is shown as one of the greatest concerns of global politics today. Human activities that are negatively influencing the environment have meant for the global community and specifically for the European Union the need to set up a common policy with the aim of curbing environmental deterioration. This paper aims to show how European policy has influenced the configuration and development of environmental taxation as a tool for protecting the environment.*

---

### PALABRAS CLAVE

Fiscalidad  
Medio ambiente  
Protección  
Regulación  
Política ambiental  
Pacto verde europeo  
Impuestos

### RESUMEN

*La protección y conservación del medio ambiente se muestra como una de las mayores preocupaciones de la política global en la actualidad. Las actividades humanas que están influyendo negativamente en el medio ambiente, han supuesto para la comunidad global y concretamente para la Unión Europea la necesidad de configurar una política común con el objetivo de frenar el deterioro ambiental. El presente trabajo pretende mostrar cómo ha influido la política europea en la configuración y desarrollo de la fiscalidad ambiental como herramienta de protección del medio ambiente.*

Recibido: 17/ 08 / 2022

Aceptado: 21/ 10 / 2022

## 1. Introducción

La protección y conservación del medio ambiente se muestra como pilar fundamental en la política internacional, europea y española. Parece lógico que se presente como una labor global pues la mayoría de las realidades ambientales (océanos, zonas boscosas, espacios polares) sobrepasan las fronteras de un solo Estado.

Por ello, desde la Unión Europea se solicitó la creación de un programa de acción común y, por primera vez, se incluyó un título sobre medio ambiente en el Acta Única Europea de 1987. Este acontecimiento supuso el establecimiento de la base jurídica para la creación de una política común en esta materia, cuyo objetivo es preservar la calidad del medio ambiente, proteger la salud humana y garantizar un uso racional de los recursos naturales.

En cuanto a la elaboración de políticas en materia medioambiental de la Unión Europea, comenzó con motivo de la celebración del Consejo Europeo en París en 1972. En él se reunieron los jefes de Estado y de Gobierno que reconocieron la falta de una política comunitaria en materia de medio ambiente en sinergia con la rápida expansión económica que estaba experimentando el continente europeo (Hinojo & García, 2016).

Este compromiso que adoptó la Comisión junto al papel del Parlamento Europeo en el desarrollo de la política ambiental comunitaria, se reforzó con la firma del Tratado de Maastricht en 1992. Para la protección medioambiental supuso su conversión en un ámbito político oficial de la Unión Europea, donde se estableció el procedimiento de codecisión y la votación por mayoría cualificada pasó a ser la norma general en el Consejo. A continuación, en 1999 se firmó el Tratado de Ámsterdam en el que se recogió la obligatoriedad de incluir en el resto de políticas de la Unión Europea la protección medioambiental, en base al principio de integración, así como promover el desarrollo sostenible. Y en 2009 con el Tratado de Lisboa se establece como objetivo específico la lucha contra el cambio climático y el desarrollo sostenible en las relaciones con países terceros (Hinojo, 2018).

En la actualidad, se ha desarrollado una política ambiental con un objetivo común, convertir a Europa en el primer continente climáticamente neutro para el año 2050 mediante la adopción del Pacto Verde Europeo. De igual modo, para poder alcanzar este objetivo de transformar la economía europea con cero emisiones de gases efecto invernadero, sin contaminación, con reutilización y reciclaje de los recursos, es preciso que todas las políticas de la UE contribuyan al mismo y que todos los sectores desempeñen el papel que les corresponde para que pueda ser una realidad entre ellas la fiscalidad ambiental (Rando, 2021).

La fiscalidad ambiental se muestra como un instrumento eficaz para la incorporación de los costes de los perjuicios ambientales, pueden ser incentivos para el cambio de comportamiento de consumidores y productores, además de aumentar la renta fiscal (Jiménez, 2016). La inclusión de las consideraciones ambientales en la legislación fiscal es relativamente reciente, con la entrada en vigor del Acta Única Europea el 1 de julio de 1987 y la consagración de los principios rectores de la política ambiental, que se han desarrollado poco a poco a lo largo de los años. Sin embargo, comenzando como dos políticas completamente separadas una de la otra, la Comisión comenzó a integrarlas entre sí por ejemplo con la aplicación del principio específico de la política ambiental quien contamina paga mediante la imposición ambiental.

La política medioambiental es fundamental para el futuro de la UE y de su ciudadanía. Cada vez ha ido ganando mayor relevancia dentro y fuera de la UE constituyendo actualmente uno de los principales pilares a la hora de presentar cualquier tipo de iniciativa o acción que se quiera llevar a cabo tanto en territorio comunitario como en el exterior. Muestra de esta aplicación del principio de integración que se revisa en el apartado 3 del trabajo, es el desarrollo de la política energética, o la nuevo Reglamento 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de junio de 2021 por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática «Legislación europea sobre el clima». Por todo ello, el objetivo de este trabajo es analizar cómo ha influido la legislación de la Unión Europea en el desarrollo de medidas fiscales ambientales.

## 2. Metodología

En el presente trabajo se ha utilizado una metodología basada en el análisis de la doctrina jurídica principalmente juristas catedrático en Derecho Administrativo, Derecho Financiero y Tributario y Derecho Europeo, artículos científicos, ordenamientos jurídicos y jurisprudencia con el objetivo de conocer como ha afectado el desarrollo de la política ambiental en la ordenación de la fiscalidad ambiental de la Unión Europea.

En primer lugar, realizando el examen de la base jurídica y el procedimiento legislativo de la política ambiental europea, concretamente de los artículos 191, 192 y 193 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. En segundo lugar, se realiza un estudio de la jurisprudencia más relevante del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la aplicación de los principios generales y específicos en los que se basa el ejercicio de la política ambiental de la UE. Y en tercer y último lugar, se realiza un estudio doctrinal sobre la fiscalidad ambiental a nivel comunitario, así como el análisis de su desarrollo normativo y armonización en el marco europeo. El resultado de la investigación ayudará a alcanzar el objetivo de determinar la eficacia de la fiscalidad ambiental como instrumento de protección del medio ambiente.

### 3. La política ambiental de la Unión Europea

La política ambiental europea se ha consolidado a lo largo del tiempo desde el Acuerdo de París en 1972 hasta su afianzamiento actual con la propuesta del denominado Pacto Verde Europeo. En cuanto al objetivo que persigue la Unión Europea con la adopción de este acuerdo es convertir a Europa en el primer continente climáticamente neutro para el año 2050. Dicho de otra manera, se pretende convertir la economía europea en una economía sin contaminación con cero emisiones de gases efecto invernadero y eficiente en el uso de los recursos (Fernández de Gatta, 2020).

Al respecto, las instituciones de la Unión Europea (UE) y los Estados miembros (EM) están obligados a tomar las medidas necesarias a nivel nacional y comunitarias para adoptar las políticas encaminadas a alcanzar este objetivo común. Para ello es necesario revisar la política ambiental europea, qué competencias tiene la UE en este ámbito, alcance de sus actuaciones, principios en los que se basa, objetivos y su proceso legislativo.

#### 3.1. Base jurídica y proceso legislativo de la política ambiental europea.

En cuanto a la base jurídica de la política ambiental de la UE *strictu sensu*, se recoge en el Título XX de la Tercera Parte del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), concretamente los artículos 191, 192 y 193 que se examinan a continuación.

##### 3.1.1. Objetivos de la política ambiental europea

Comenzamos con el contenido del artículo 191 del TFUE, tiene una vocación material en cuanto proporciona sustantividad propia a la política medioambiental de la UE y recoge los objetivos y principios en los que se basa el ejercicio de la política ambiental europea.

En primer lugar, el artículo 191.1 del TFUE enumera los objetivos de la política medioambiental. Del contenido del propio artículo se desprende que el principal objetivo de la política medioambiental es “alcanzar un nivel de protección elevado teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión”. Para alcanzar ese objetivo general, el apartado uno de dicho artículo señala una serie de objetivos más específicos que son:

- La conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente. Parece lógico que la política del medio ambiente de la UE no sólo persiga la conservación y protección para evitar su deterioro, sino que, por su propio valor vital, sea una obligación mejorar su calidad. Para cumplir este objetivo se requiere de las autoridades europeas una actitud de mantenimiento del status quo medioambiental que no signifique su degradación como un actuar para optimizar dicho status quo. Sobre este objetivo se pronuncia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 21 de diciembre de 2016 en su apartado 43, que establece,

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 191 TFUE, apartado 1, autoriza la adopción de medidas dirigidas únicamente a determinados aspectos definidos del medio ambiente, siempre y cuando dichas medidas contribuyan a la conservación, la protección y la mejora de la calidad de éste. (STJUE de 21 de diciembre de 2016, asunto C-444/15)

En este sentido, el TJUE se pronuncia en las sentencias de 14 de julio de 1998, *Safety Hi-Tech*, C-284/95, apartado 45, y en la Sentencia de 14 de julio de 1998, *Bettati*, C-341/95, apartado 43.

- La protección de la salud de las personas. Este objetivo destaca por su carácter antropocentrista por exaltar al ser humano como el principal beneficiario del medio ambiente. El Tribunal de justicia se ha pronunciado en este sentido en la Sentencia de 1 de abril de 2004 sobre seguridad alimentaria (STJUE 1 de abril de 2004, asunto C-286/02 *Bellio Flli*).
- La utilización prudente y racional de los recursos naturales, es decir el aprovechamiento para cubrir las necesidades humanas de los diferentes elementos que componen la naturaleza aire, agua, minerales, fauna, flora, gas natural, etc. Este aprovechamiento debe ser prudente y racional, un compromiso para las autoridades europeas, pues las normas no regulan cómo ha de ser el uso adecuado de los recursos naturales. Pero se deduce que dicho aprovechamiento debe realizarse de una manera equilibrada entre las existencias de los diferentes recursos naturales que no suponga una excesiva explotación, evitando la desaparición de cualquiera de ellos y procurando su regeneración. En definitiva, que los recursos naturales se utilicen con sentido común, así lo pone de manifiesto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de cuestiones prejudiciales de 25 de junio de 2020 (STJUE 25 de junio de 2020, asunto C-24/19).
- 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: Se refleja más con las acciones exteriores de la UE que con el ámbito interno de su política medioambiental. Recordemos que se incluye expresamente por primera vez en el Tratado de Lisboa, aunque ya era objetivo de la UE como uno de los principales problemas medioambientales desde el Quinto Programa de Protección del medio ambiente (Resolución del Consejo de 1 febrero de 1993). Podemos destacar que desde la alusión

expresa en el Tratado de Lisboa se muestra importancia a esta cuestión que afecta al medio ambiente y por ello requiere mayor atención por parte de la UE (Hinojo y García, 2016).

### **3.1.2. Principios de la política ambiental europea**

En segundo lugar, el apartado segundo del artículo 191 del TFUE, recoge los principios en los que se debe basar el ejercicio de la política medioambiental de la UE que se divide en dos tipos: los de carácter general y los específicos.

#### **3.1.2.1. Principios de carácter general**

El primer principio general es el de subsidiariedad aplicable a aquellas materias de competencia compartida, como es el caso de la materia medioambiental, que consiste en aquellas competencias en las que tanto la UE, como los EM son titulares de potestades y concurren a regularla teniendo ambos capacidad para legislar y adoptar actos jurídicos vinculantes (Mangas, 2020). Además, el principio establece que las decisiones dentro de un sistema político deben tomarse al nivel más bajo compatible con una acción efectiva. Por lo tanto, proporciona una fuerte presunción a favor de la descentralización.

La protección del medio ambiente es materia de competencia compartida, así lo establece el art. 4.2 del TFUE y, por lo tanto, los EM ejercerán su competencia en este ámbito siempre que la UE no haya ejercido esa competencia previamente (Galera, 2018). En otras palabras, al no ser la competencia sobre medio ambiente de carácter exclusivo, la UE tiene que intervenir sólo en el caso y en la medida en que los objetivos de acción pretendida no puedan alcanzarse de mejor forma, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida. Por lo tanto, cualquier acción sobre preservación y protección del medio ambiente que no pueda alcanzar un mejor resultado si fuera adoptado por los EM en vez de por la UE, deberá ser emprendida por ella. El medio ambiente es el ámbito idóneo para la aplicación de este principio de subsidiariedad pues está constituido por una serie de elementos que no comprenden de fronteras nacionales y desbordan los límites territoriales de los Estados (Hinojo y García, 2016). Respecto a este principio el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha manifestado en el asunto entre la Comisión Europea *versus* República de Estonia, sobre la presentación del plan nacional de asignación de derechos de emisión de gases de efecto invernadero lo siguiente,

En efecto, en un ámbito de competencias compartidas, como el de la protección del medio ambiente, incumbe al legislador de la Unión determinar las medidas que considera necesarias para alcanzar los objetivos previstos respetando los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad reconocidos en el artículo 5 CE. (STJUE de 29 de marzo de 2012 asunto C-505/09 P, párrafo 81)

Otro principio de carácter común es el principio de proporcionalidad, introducido en el Tratado de Maastricht en el apartado 3º de su art. 3 B, que regula la actividad de la UE limitando el contenido y la forma de sus actuaciones que no podrán exceder de lo necesario para alcanzar los objetivos de los tratados. Así lo recoge el artículo 5, 4 del TUE,

En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.

Las instituciones de la Unión aplicarán el principio de proporcionalidad de conformidad con el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad. (Artículo 5.4 Tratado de la Unión Europea)

La aplicación de este principio en el ámbito del medio ambiente se traduce en que exista ponderación en la adopción de medidas por las autoridades europeas que no desborde lo estrictamente indispensable para lograr los fines de los tratados y que se conduzcan de conformidad con el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad. (Hinojo, 2018). La aplicación de este principio por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), en sus asuntos, 11/70, 36/75, 118/75, 114/76, 122/78, 240/78, 796/79, 44/79 y 120/78, comenzaron a situar al principio de proporcionalidad como de los más importantes de interpretación utilizados por el TJCE (Bernal, 2000). Particular importancia tiene la decisión del Tribunal de Justicia en el Caso *Dänischen Pfandflaschen*, sobre medidas de comercialización danesas con el fin de introducir limitaciones a la libre circulación de mercancías en base a limitar la producción de bebidas por utilizar un tipo de embalaje no autorizado. El Tribunal manifestó la desproporción de esta medida respecto al objetivo de protección ambiental (Sentencia 20 de noviembre de 1988 caso 302/86, en *Raccolta* de 1988 pp.4607).

En este sentido también se manifiesta el Tribunal de Justicia en el asunto *Safety Hi-Tech Srl* sobre la sustancia compuesta por hidroclorofluorocarbonos (HCFC) utilizada para la lucha contra los incendios que se prohibió su comercialización y uso por su efecto nocivo al medio ambiente concretamente en la capa de ozono. En este caso, *Safety Hi-Tech* solicitaba la invalidación del Reglamento que establecía dicha prohibición alegando que existían otras sustancias más contaminantes que el HCFC y entre otros no respetaba el principio de proporcionalidad. El Tribunal resolvió que



Existiendo productos de sustitución eficaces de los HCFC, tales como agua, el polvo y los gases inertes [...] la prohibición de la utilización de los HCFC no puede considerarse contraria al principio de proporcionalidad. (STJUE 14 de julio de 1998 asunto C-284/95 párrafo 60)

En la propia sentencia citada, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas nos indica la revisión del asunto C-359/92, Alemania contra el Consejo de 1994 párr. 44, también el asunto C-174/89, *Hoche* de 1990 párr. 19, los Asuntos acumulados 177/99 y 181/99 del 2000, párr. 43. Además, el Tribunal General también se manifiesta en estos términos en la Sentencia de 7 de marzo 2013 asunto T-370/11 sobre derecho de emisión República de Polonia contra la Comisión Europea.

El último principio común es el principio de integración, recogido en el art. 11 del TFUE, se introduce en el Tratado de Ámsterdam junto a la misión común de alcanzar el desarrollo sostenible. Expone la obligatoriedad de integrar en todas las políticas y acciones de la UE la protección del medio ambiente. Así, la adopción de las políticas europeas, independientemente de su ámbito y las acciones que emprende han de tener siempre en cuenta la protección del medio ambiente (Lozano & Alli, 2016).

La primera referencia que realiza el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en adelante TJCE, sobre este principio es en la STJCE de 29 de marzo de 1990 en un asunto sobre la anulación de un Reglamento de importaciones de productos agrarios procedentes de países afectados por el accidente de la Central nuclear de Chernobil (Sanz, 2018). El Tribunal ha tenido en cuenta este principio para actuar favorablemente en la protección del medio ambiente como en la Sentencia del TJCE de 18 de junio de 1996 asunto C-303/94 en la que se hizo una interpretación del principio de integración ambiental en la que se reconoció la preferencia de la base ambiental de una Directiva sobre la producción agrícola con productos fitosanitarios. También en la Sentencia del TJCE de 10 de febrero de 1999 en el asunto "*Braathens Sverige AB*" C-346/97, el Tribunal interpretó la disposición de una Directiva sobre armonización de impuestos de hidrocarburos a la luz de las exigencias de protección ambiental, la Sentencia de 13 de marzo de 2001 en el asunto C-379/1998, *Preussen Elektra*, sobre la interpretación del Tratado en materia de libre circulación de mercancías o la Sentencia de 17 de diciembre de 2002 en el asunto 513/99, *Concordia Bus Finland*, sobre la interpretación de la Directiva de contratación pública (Sanz, 2018).

En la práctica la aplicación de este principio presenta dificultades, pues la aparición de otros principios como el de coherencia de acuerdo con la atribución de competencias, el de igualdad o el de empleo, protección social, educación, salud o la lucha contra la discriminación que recogen los arts. 7 al 10 del TFUE, se deben tener en cuenta a la hora de adoptar medidas por parte de la UE. Esto puede debilitar la integración ambiental resultando más complejo resolver conflictos de intereses entre los principios (Jans, 2010). Por ello, en ocasiones las políticas y acciones comunitarias son difícilmente compatibles con las exigencias de preservación del medio ambiente y como máximo se pueden establecer medidas para intentar limitar sus efectos perjudiciales para el medio ambiente, pensemos por ejemplo en la política de transporte (Aguilar, 2003).

### 3.1.2.2. Principios de carácter específico

Expuestos los principios generales, revisaremos los cuatro principios de carácter específico establecidos por el TFUE en su artículo 191.2, denominados como de acción preventiva, cautela, corrección y quien contamina paga, en los que la UE basa su política ambiental.

En primer lugar, el principio de acción preventiva, supone que la UE "ha de adoptar medidas de protección del medio ambiente aun antes de que se haya producido una lesión al mismo por la constatación científica de la existencia real de deterioro ambiental" (Lozano, 2011).

Este principio pone de manifiesto la capacidad de la UE para establecer medidas de protección previas a que se produzca un problema ambiental siempre que se constate científicamente la existencia de un riesgo real y se proponga las medidas para evitarlo. Todo ello, sin esgrimir en su contra los principios de subsidiariedad o proporcionalidad, que como hemos visto anteriormente son los que rigen el ejercicio de las competencias comunitarias. Una de las técnicas más efectivas de protección ambiental son las que se derivan de este principio, como es el caso de la exigencia de autorización para las actividades potencialmente lesivas del medio ambiente, o las técnicas dirigidas a evaluar la repercusión de proyectos o de planes y programas en el medio ambiente (Lozano, 2011).

Respecto a este principio la jurisprudencia del TJUE, determina en *Shell Nederland Verkoopmaatschappij BV* y *Belgian Shell NV* en materia de transporte de residuos y, en concreto haciendo alusión sobre el concepto de residuo,

En lo que atañe a la expresión «desprenderse», de esta jurisprudencia se deduce igualmente que esta expresión debe interpretarse teniendo en cuenta el objetivo de la Directiva 2006/12, el cual, a tenor de su segundo considerando, consiste en la protección de la salud humana y del medio ambiente contra los efectos perjudiciales causados por la recogida, el transporte, el tratamiento, el almacenamiento y el depósito de los residuos, así como a la luz del artículo 191 TFUE, apartado 2, que dispone que la política de la Unión Europea en el ámbito del medio ambiente tiene como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado y se

basa, en particular, en los principios de cautela y de acción preventiva. (STJUE de 12 de diciembre de 2013 asunto acumulado C-241/12 y C-242/12, párrafo 38)

En esta misma línea se pronuncia el Tribunal de Justicia europeo en la Sentencia de 18 de abril de 2002, *Palin Granit y Vehmassalon kansanterverystyön kuntayhtymän hallitus*, C-9/00, apartados 22 y 23, en la Sentencias de 11 de noviembre de 2004, *Niselli*, C-457/02, apartado 33 y las sentencias de 24 de junio de 2008, *Commune de Mesquer*, C-188/07, apartado 53, todas ellas sobre la existencia de un peligro para la salud y el medio ambiente por la utilización de residuos.

En segundo lugar, el principio de cautela o precaución se introdujo en el Tratado de Maastricht para reforzar el principio de acción preventiva. Es un principio originario en el Derecho ambiental, pero es considerado como un principio general del Derecho de la UE y se extiende al ámbito de la salud pública (Miró, 2017).

Para aplicar el principio de precaución, se exige que concurren dos presupuestos, en primer lugar, que se identifique un factor de riesgo. Para comenzar, es necesario aislar un factor, ya sea un actividad, tecnología, producto o proceso de producción que sea susceptible de generar riesgo que puedan causar perjuicios en el medio ambiente o en la salud humana (Cierzo, 2004). Y, en segundo lugar, para la aplicación del principio es necesario que exista incertidumbre científica,

Esta situación de incertidumbre constituye así el segundo presupuesto necesario en orden a la aplicación del principio de precaución, cuya virtualidad está íntimamente unida, como ya se ha dicho, a la ausencia de certeza científica sobre la definición y caracterización de un determinado riesgo. (Cierzo, 2004, p. 34)

Con su transposición se estableció el criterio de prescindir de plena certeza científica sobre riesgos ambientales para adoptar medidas que no perdieran efectividad e intentar así disminuir los posibles riesgos ambientales que se pudieran producir (Lozano & Alli, 2016). El TJCE en su Sentencia de 5 de mayo de 1998, *National Farmers Union*, establece la primera definición en el ámbito europeo del principio de precaución en los siguientes términos:

El principio de precaución permite a las autoridades públicas competentes adoptar medidas previstas proporcionadas, no discriminatorias y de carácter provisional cuando, a pesar de haberse llevado a cabo una evaluación de riesgos lo más completa posible, persiste la incertidumbre científica sobre la naturaleza y el alcance del riesgo inaceptable. (STJCE 5 mayo 1998 asunto C-157/96).

En sentencias más actuales el TJUE se ha pronunciado en aplicación del principio de cautela en los siguientes términos en *Raffinerie Mediterranée (ERG) SpA* y Gobierno Italiano, sobre la aplicación del principio quien contamina paga y responsabilidad ambiental por la contaminación de terrenos, en su apartado 83,

Es legítimo que la autoridad competente adopte, con el objetivo de que se ejecuten las medidas reparadoras del medio ambiente que ha determinado, cualquier medida adecuada para impedir la agravación de la situación medioambiental en el lugar en el que se ejecuten las referidas medidas o, en aplicación del principio de cautela, para prevenir la aparición o la reparación de otros daños medioambientales en las áreas colindantes con las que sean objeto de dichas medidas. (STJUE de 09 de marzo de 2010, en los asuntos acumulados C-379/08 Y 380/08 apartado 83)

También, el Tribunal en aplicación del principio de precaución recoge en su Sentencia de 16 de junio de 2022, en los asuntos acumulados C-65/21 P y C-73/21 P a C-75/21 P sobre la clasificación como tóxica de la materia prima brea de alquitrán de hulla a alta temperatura. El Tribunal establece que,

Este principio implica que, mientras subsista incertidumbre sobre la existencia o el alcance de riesgos para la salud humana, podrán adoptarse medidas de protección sin tener que esperar a que se demuestre plenamente la realidad y la gravedad de tales riesgos. Cuando resulte imposible determinar con certeza la existencia o el alcance del riesgo alegado, a causa del carácter no concluyente del resultado de los estudios realizados, pero persista la probabilidad de un perjuicio real para la salud pública si llegara a materializarse el riesgo, el principio de cautela justifica la adopción de medidas restrictivas. (STJUE 16 de junio 2022 en el asunto C-65/21 P y C-73/21 P a C-75/21 P, párrafos 91-104)

Por lo tanto, la clave del principio de cautela es, como establece la propia Comisión Europea que,

Cuando haya peligro de daño grave o irreversible, la falta de certeza científica absoluta no debe utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces en función de los costos para impedir la degradación del medio ambiente. (Comunicación de la Comisión Europea, 200, p. 122)

Por lo tanto, no se debe esperar a adoptar las medidas en materia de protección ambiental en aras de evitar o prevenir un daño grave o irreversible hasta que se tenga una evidencia científica concluyente, pues cuando se llegue a ella podría ser demasiado tarde (Valdelande, 2007). Los riesgos cuya existencia, probabilidad y alcance se conocen estarían llamados a ser gestionados mediante la actividad preventiva, mientras que la actividad precautoria está llamada a gestionar las amenazas inciertas (De Cózar, 2005). Por ello, este principio sirve

para la gestión de riesgos en los casos de falta de certeza científica, en tal caso, la UE podrá establecer medidas provisionales incluso en casos en los que exista la posibilidad de que se produzca un perjuicio, con el fin de evitar que se produzca ese daño (Sánchez, 2002).

En tercer lugar, el principio de corrección de los atentados del medio ambiente preferentemente en la fuente misma. Es un principio de naturaleza preventiva que consiste en dar prioridad a las medidas que atajan la contaminación antes de su emisión al ambiente, como es el caso de las normas que regulan las emisiones de gases de efecto invernadero, frente a aquellas medidas que se adoptan para regular la contaminación ya producida. En otras palabras, con la aplicación del principio de corrección en la fuente se deben adoptar medidas para evitar el perjuicio ambiental con la mayor antelación posible en el lugar más próximo al de la fuente de contaminación (Duarte *et al.*, 2013).

Un ejemplo de la aplicación de este principio se observa en la Sentencia del Tribunal de Justicia entre la Comisión y el Reino de Bélgica de 9 de julio de 1992 asunto C-2/90 sobre el tratamiento y eliminación de residuos por la región Valonia. El caso de la Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de Bélgica sobre el incumplimiento de la Directiva 75/442/CEE relativa a los residuos, la Directiva 84/631/CEE relativa al seguimiento y al control de la Comunidad de los traslados transfronterizos de residuos peligrosos, así como de los artículos 30 y 36 del Tratado CEE que prohíbe almacenar, depositar o verter, hacer almacenar, hacer depositar o hacer verter en la Región Valonia residuos procedentes de otro Estado miembro o de una región distinta de la Región Valonia. En la Sentencia se declara que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones recogidas en la Directiva 84/631/CEE, pues establece la prohibición de almacenar, depositar o verter en la Región Valonia residuos peligrosos procedentes de otros Estados Miembros. En este sentido, el Tribunal en el asunto de la Comisión Europea contra Alemania en 1995 de la incorrecta adopción de la Directiva 75/442/CEE sobre el transporte de residuos peligrosos entre Estados, que resuelve el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la Directiva por el República Federal de Alemania, al excluir determinadas categorías de residuos reciclados en el ámbito de aplicación de la legislación sobre residuos. (STJCE de 10 de mayo de 1995, asunto C-422/92, Comisión vs. República Federal Alemana, párrafos 28 y 34).

4. Por último y no menos importante, el principio quien contamina paga reconocido desde el primer Programa de Acción ambiental, se incorpora a la redacción del Tratado de la Comunidad Europea por el Acta Única Europea, convirtiéndose en un principio rector de protección del medio ambiente para la acción comunitaria. Este principio consiste en que los agentes contaminantes deben atender a los costes de contaminación que producen, es decir, aquella persona física o jurídica que directa o indirectamente provoca un deterioro en el medio ambiente o crean las condiciones para que se produzca tal deterioro (75/436/Euratom, CECA, CEE).

El agente contaminante tiene que soportar el coste de las medidas necesarias para eliminar la contaminación o para su reducción hasta un nivel que se considere aceptable según los objetivos o estándares de calidad ambiental adoptados, evitándose de esta forma que la política de protección ambiental se costee con cargo a fondos públicos y recaiga, en definitiva, sobre todos los contribuyentes. (Lozano & Alli, 2016, pp. 189-190)

Este principio de quien contamina paga se encuentra estrechamente relacionado con el principio de desarrollo sostenible que se consagró en el apartado tercero de la Declaración de Río sobre medio ambiente en el año 1992. Este principio considera la necesidad de crecimiento económico y la importancia de su promoción sin que disminuyan los recursos y las oportunidades de las generaciones futuras (Salassa, 2016). Por lo tanto, lo que se pretende con la aplicación del principio quien contamina paga es alcanzar una actividad económica sostenible con el medio ambiente, en la que los agentes contaminantes asuman los costes ambientales derivados de la producción y consumo. Con la aplicación de ambos principios no se pretende eliminar la contaminación en su totalidad, pues sería incompatible con el crecimiento económico, sino que se pretende erradicar aquella contaminación que implique avanzar hacia una economía insostenible (Salassa, 2016). De la aplicación de este principio por el TJUE cabe destacar principalmente en materia de residuos la Sentencia de 7 de septiembre de 2004 el caso *Van de Walle*, asunto C-1/03 originado por el vertido accidental de hidrocarburos en Bruselas y la Sentencia del TJUE de 24 de junio de 2008 asunto C-188/07 *Commune de Mesquer/Total France SA y Total International Ltd.* (Chueca, 2008).

Entre los distintos instrumentos propuestos para hacer efectiva la práctica de este principio se encuentran los instrumentos económicos y fiscales como los impuestos energéticos, sobre el transporte, sobre gestión de residuos, etc. Así lo recoge el Quinto Programa comunitario de acción en materia ambiental (Resolución del Consejo de 1 febrero de 1993). Se presumía que se convertirían en una parte decisiva del enfoque general para la fijación de precios y crear incentivos a aquellas conductas respetuosas con el medio ambiente. El principal objetivo de estos instrumentos es:

La incorporación de todos los costes ambientales externos habidos durante la totalidad del ciclo de vida del producto, desde la fuente, pasando por la producción, la distribución y el uso hasta la eliminación final, de tal forma que los productos ecológicos no se encuentran en una situación competitiva desventajosa frente a los productos que contaminan y generan residuos. (Lozano, 2011, p. 194)

Podemos distinguir medios de acción con los que cuenta la UE para conseguir el objetivo de protección ambiental. Por un lado, los incentivos positivos, es decir, aquellas acciones que consisten en otorgar ventajas, subsidios, bonificaciones, etc., a quienes realizan actividades que favorezcan la protección del medioambiente que coadyuvan a hacer efectivo el principio. Y, por otro lado, las medidas de incentivo negativo, es decir, las que producen un obstáculo o carga que pretenden dificultar realizar acciones que perjudican al medio ambiente que examinaremos más adelante (Lozano & Alli, 2016).

### **3.1.3 Proceso legislativo de la política ambiental europea**

A continuación, se revisará el contenido del artículo 192 del TFUE en el que se regula el proceso decisorio en este ámbito. Como hemos mencionado anteriormente, la competencia en materia de medio ambiente es una competencia compartida, así las cosas, tanto la UE como los Estados Miembros pueden establecer normas en relación al medio ambiente, pero sólo si la Unión Europea no ha propuesto ya legislación sobre el ámbito en cuestión o si ha decidido no hacerlo, en base al principio de subsidiariedad.

Por regla general, el procedimiento legislativo en materia ambiental será el ordinario, para determinar las acciones a realizar para alcanzar los objetivos señalados anteriormente. Para ello es necesario, previa consulta al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, mayoría cualificada del Parlamento y el Consejo a propuesta de la Comisión. Este sistema también es el que sigue para establecer los programas de acción de carácter general que fijan los objetivos que deben alcanzar (Plaza, 2011).

Las partes que intervienen en el proceso son, por parte de la Comisión dos direcciones generales, que podemos equiparar de manera simplista a los ministerios de la UE. En lo que respecta a política medioambiental encontramos dos direcciones generales clave, la dirección general de acción por el clima o DG clima, y la dirección general de medio ambiente a la que solemos aludir como *DG Environment*. En relación al Parlamento Europeo, es la Comisión de medio ambiente, salud pública y seguridad alimentaria la encargada de discutir la posición del Parlamento europeo en los asuntos medioambientales, a esta comisión se le conoce como *ENVI*. Lo referente al Consejo, en este caso el grupo de trabajo está compuesto por los ministros o ministras de medio ambiente de los EM, es decir, de los responsables políticos de los EM que tengan capacidad de comprometer a su estado en tres ámbitos concretos que afectan de manera decisiva a la política medioambiental.

A este procedimiento legislativo ordinario, existen excepciones en relación a ciertas materias que requieren un procedimiento legislativo especial. Las materias son las relativas al carácter fiscal del medio ambiente, aquellas medidas que afecten a la ordenación territorial y la gestión cuantitativa de los recursos hídricos o que afecten directa o indirectamente a su disponibilidad y a la utilización del suelo con excepción de la gestión de residuos. Además, dispone de la capacidad para adoptar medidas que afecte de forma significativa a la elección que realizan los EM en relación a las fuentes de energía que utilizan y en general a la estructura de su abastecimiento energético. Es el Consejo Europeo quién decide sobre estas áreas ya que trata cuestiones que tienen una gran relevancia para los EM, es decir, en los campos de fiscalidad, suelo y territorio y abastecimiento energético es el Consejo de la Unión Europea quien se pronuncia por unanimidad y una vez pronunciado el Consejo, el resto de instituciones pueden tomar medidas sobre estos ámbitos (Hinojo & García, 2016).

En los campos de fiscalidad, es el Consejo de la UE quien se pronuncia por unanimidad. Este sistema legislativo especial no es inalienable, pues el propio artículo 192 TFUE establece que por unanimidad el Consejo puede disponer que el procedimiento legislativo ordinario sea aplicable en estas materias a propuesta de la Comisión, y previa consulta al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones (Moreno, 2013). Esto afecta al impacto que estos actores tienen en el proceso legislativo de una medida de fiscalidad ambientales. Por lo tanto, cabría esperar que la determinación del procedimiento legislativo a seguir estuviera frecuentemente sujeta a revisión legislativa por parte del Tribunal de Justicia de la UE, pero apenas hay casos en los que se aclare la disposición sobre 'principalmente de naturaleza fiscal' en la política ambiental. La falta de casos en la práctica puede implicar que existen pocas medidas fcales propuestas en el ámbito de la política ambiental en base a los artículos 192.2. a) (Weishaar, 2018).

Por último y para finalizar con el estudio de la base jurídica de la política ambiental europea, debemos revisar el contenido del artículo 193 TFUE en el que se permite a los EM mantener y adoptar medidas de mayor protección ambiental, es decir, más estrictas que las adoptadas por la UE en esta materia. Deben cumplir una doble condición, en primer lugar, que estas medidas más protectoras establecidas por los Estados sean compatibles con los tratados y, en segundo lugar, que se notifiquen a la Comisión (Hinojo & García, 2016).



## 4. La fiscalidad como herramienta de protección del medio ambiente en la política ambiental de la Unión Europea.

### 4.1. La fiscalidad ambiental de la Unión Europea

Los Estados Miembros de la Unión Europea utilizan varios instrumentos económicos de protección ambiental/climática. La gama de instrumentos incluye, entre otros, impuestos ambientales, tarifas, cargos, permisos negociables, sistemas de depósito-reembolso y subsidios. La UE ha favorecido cada vez más este tipo de instrumentos porque proporcionan medios flexibles y rentables para reforzar el principio de quien contamina paga, además auxilian el alcance de los objetivos de la política medioambiental (Pászto *et al.*, 2020).

La fiscalidad ambiental es un instrumento jurídico-económico de la política ambiental que hace referencia al conjunto de medidas tributarias que buscan crear un modelo económico más eficiente y, a su vez, proteger el medio ambiente. En ella se incluye tanto figuras impositivas que gravan las actividades perjudiciales al medio como son impuestos ecológicos, tasas, cánones, etc., como incentivos fiscales, tales como reducciones, bonificaciones, deducciones de impuestos ordinarios con el fin de premiar aquellos comportamientos amables con el medio ambiente (Pászto *et al.*, 2020). Por lo tanto, mediante la creación figuras tributarias, los gobiernos han establecido un gravamen a aquellas externalidades que afectan de forma negativa al medioambiente con la intención de proteger y conservar el medio ambiente (Atkinson, 2005).

Las externalidades son aquellos “impactos externos sobre la sociedad que ocasiona determinada actividad económica y que no son medidos a través del sistema de precios” (Jiménez, 2017). Desde la perspectiva económica, Morel (2010) define la externalidad como la situación “en la cual la decisión de un agente económico produce efectos en otros agentes, siempre que esa decisión no genere un precio de mercado como compensación” (p. 56).

Existen dos modalidades de externalidades positivas o negativas. Las primeras son aquellas cuyos efectos externos sean provechosos para los individuos involucrados de manera accidental; y las segundas son aquellas cuyos efectos externos menoscaban las condiciones iniciales de los agentes afectados. Estas últimas serán en las que nos centraremos en este estudio (Jiménez, 2017) (Salassa, 2016). Muchos tipos de externalidades ambientales son transnacionales, las emisiones nocivas en un país se transportan por tierra, mar o aire causando daños en otros países. En algunos casos, como la emisión de gases de efecto invernadero que contribuyen al calentamiento global, todos los países son tanto contaminadores como víctimas de la contaminación. Una aplicación directa de las ideas estándar debería llevar a recomendar impuestos a los contaminadores para que puedan internalizar los daños que causan, pero existen algunas dificultades con esta solución en un entorno internacional (Sovacool *et al.*, 2021).

Son impuestos ambientales aquellos diseñados, no con la intención de recaudar, sino con la finalidad de modificar el comportamiento de los agentes económicos como los hogares y las empresas (Delgado *et al.*, 2022). Con frecuencia se afirma que los impuestos ambientales son herramientas prometedoras para transformar el comportamiento social, o al menos reducir, las actividades perjudiciales con el medio ambiente y la razón principal es porque tales impuestos son rentables en relación con el resto de políticas alternativas que persiguen tal fin, pues los impuestos ambientales configurados para alcanzar estas metas conllevan un bajo coste (Syrek & Jagers, 2009). La tributación ambiental se considera una herramienta que, no solo corrige las externalidades negativas, sino que también reduce las distorsiones generales de la tributación, mejorando así el bienestar social. Sin embargo, también se tienen en cuenta las desventajas de la política de fiscalidad ambiental al referirse al mantenimiento de los derechos a contaminar, el aumento de la presión fiscal, la disminución de la competitividad y el consumo, la provisión de incentivos para actividades rentistas y la incertidumbre a efectos de la hipótesis del doble dividendo, es decir, la posibilidad de reducir otros tributos como consecuencia de la creación de los tributos ambientales (Castiglione, 2014).

El origen de la tributación como herramienta para modificar las conductas socioeconómicas, como son las actuaciones contaminantes, fue de Pigou, economista británico que en 1920 presentó su Teoría de la Economía del Bienestar. En ella se establecía que:

Todo fallo de mercado puede ser corregido a través de la internalización de una determinada externalidad social, con cargo al sujeto o sujetos responsables de la misma; internalización que se concreta al imponer gravámenes que incorporen al precio de los productos el coste de la contaminación. (Pigou, 1946).

Entre los organismos de la OCDE, la Agencia Internacional de Energía y la Comisión Europea han establecido una definición consensuada de impuestos ambientales son “cualquier pago obligatorio sin contrapartida cobrado por un gobierno general sobre bases fiscales consideradas de relevancia medioambiental particular. Las bases fiscales relevantes incluyen los productos energéticos, los vehículos motorizados, los desechos, las emisiones medidas o estimadas, los recursos naturales, etc.” (OCDE, 2013 pp.42). Por lo tanto, podemos definir el impuesto ambiental como aquel que grava aquellas actividades que afectan de forma negativa el medio ambiente o, dicho de otro modo, grava aquellas acciones que producen externalidades negativas causando un perjuicio o deterioro del

medio ambiente (Delgado *et al.*, 2022). A su vez, para frenar ese deterioro ambiental que puede perjudicar a una región concreta o puede afectar de manera global, como puede ser la emisión de gases efecto invernadero, parece lógico que la solución a este problema derive en una respuesta común. La dificultad de promover una solución es la divergencia entre los agentes económicos que causan las externalidades, aquellos que se ven perjudicados por ellas y de quienes son responsables de regular esta conducta (Mayntz, 2002).

## **4.2. Regulación de la fiscalidad ambiental en la Unión Europea, especial referencia a los impuestos ambientales.**

La necesidad de establecer normas medioambiental comunitarias con motivo de responder a la contaminación transfronteriza, ha supuesto determinante para una mayor armonización entre países integrantes de la UE (Delgado *et al.*, 2022). La integración de las consideraciones ambientales en la legislación fiscal se ha desarrollado lentamente dentro de la UE. A principios de la década de los años 70, la Comisión y el Consejo de las Comunidades Europeas dejaron claro que la acción ambiental formaba parte de las áreas de política de la Comunidad, describiendo la protección ambiental como una obligación previa para un desarrollo armonioso de las acciones económicas comunitarias. Aunque las políticas medioambientales y fiscales de la UE estaban en gran medida separadas unas de otras, la Comisión estableció vínculos casi inmediatamente entre su trabajo en los campos de la protección medioambiental y la fiscalidad (Pirlot, 2019).

En la actualidad, la fiscalidad medioambiental tiene una fuerte dimensión nacional dentro de la UE. Esto explica los posibles conflictos y fricciones entre las políticas fiscales medioambientales de los Estados Miembros y el derecho primario y secundario de la UE se encuentran en el centro de las cuestiones jurídicas que rodean la fiscalidad medioambiental en el marco del derecho de la UE. Los EM son, en principio, libres de desarrollar su propia política fiscal medioambiental en base al principio de subsidiariedad, pero deberían, en cuanto a la adopción de cualquier otra medida fiscal, hacerlo de conformidad con la legislación de la UE. De hecho, como recoge el artículo 192.2 TFUE dado que se requiere unanimidad para la adopción de medidas fiscales, la dimensión ambiental de la legislación fiscal de la UE ha permanecido subdesarrollada en ausencia de consenso entre los EM (Pirlot, 2019).

Ahora bien, la pregunta es si es coherente la fiscalidad ambiental con las políticas ambientales de la UE. Intentaremos dar respuesta a esta pregunta haciendo un examen de la fiscalidad ambiental en la UE incidiendo en la imposición energética.

El marco legal general que rige los impuestos especiales sobre los productos energéticos se adoptó en 1992. El objetivo inicial de la Comisión no era en modo alguno perseguir metas ambientales, más bien, el objetivo de la armonización de los impuestos sobre la energía -introducidos por primera vez para los aceites minerales- era garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior eliminando las barreras fiscales y evitando posibles distorsiones causadas por diferentes niveles de tipos impositivos entre los EM.

La Comisión propuso por primera vez el establecimiento de tipos impositivos comunes sobre el aceite mineral en la Directiva 92/82/CEE sobre la aproximación de los tipos de los impuestos especiales sobre los aceites minerales. En ella requerían que los Estados miembros aplicaran tipos iguales o superiores a los tipos impositivos mínimos establecidos en dicha directiva. Para establecer los tipos impositivos mínimos, la Comisión se comprometió a tener en cuenta otras políticas, incluida la energía, transporte y políticas medioambientales.

Junto a la directiva sobre la aproximación de tipos, la Comisión adoptó una directiva sobre la armonización de la estructura de los impuestos especiales sobre los aceites minerales Directiva 92/81/CEE, que establece definiciones comunes para los productos del aceite mineral, impuestos reducidos obligatorios y opcionales, tasas y exenciones. Aunque las directivas sobre la tributación de los aceites minerales carecían de coherencia con las consideraciones ambientales, esto no significó que la Comisión fuera escéptica o desinteresada sobre los impuestos ambientales a principios de la década de 1990. Por el contrario, la Comisión había previsto la adopción de un impuesto sobre el CO<sub>2</sub> a nivel europeo que se aplicaría en paralelo con las directivas sobre la fiscalidad de los aceites minerales. Este impuesto, destinado a prevenir y reducir la contaminación atmosférica, se suponía que se basaría en dos componentes principales: las emisiones de CO<sub>2</sub> de las fuentes de energía fósiles y el poder calorífico de las fuentes de energía no renovables (fósiles y no fósiles), la propuesta finalmente fracasó. Los EM no lograron alcanzar la unanimidad, como exigen los tratados de la UE para la adopción de impuestos, incluidas las medidas fiscales ambientales (Pirlot, 2019).

Con el paso del tiempo aparecen nuevas manifestaciones de interés en la materia, como es el caso del *Libro Blanco de la Comisión Crecimiento, competitividad y empleo*, realizar reformas en el ámbito fiscal con la intención de reducir las cargas que recaen sobre el empleo. Sin embargo, para evitar que dicha disminución de exacciones obligatorias produzca un déficit presupuestario, debían ir acompañadas de una medida de compensación como es el aumento de otros tipos impositivos de mayor utilidad y menos contaminantes de los recursos naturales como es el caso de los impuestos ambientales. Se plantea la fiscalidad ambiental que graven la utilización de recursos escasos y energía como el impuesto CO<sub>2</sub> energía ya propuesto por la Comisión en 1992, los impuestos sobre los equipos contaminantes o consumidores de energía, que pueden incorporar los costes medioambientales,

así como estudiar incentivos fiscales para no castigar a los sectores que tengan competencia internacional. Este aumento en los impuestos especiales puede suponer una estrategia de protección del medio ambiente.

Además, en 1993 se aprueba el Quinto programa de acción medioambiental de la UE. En él se produce un cambio de pensamiento, que se traduce en un cambio de modelo de crecimiento de la Comunidad en vez de seguir la tendencia de aumentar el desarrollo económico se centra en fomentar la idea de desarrollo sostenible. Este cambio se basa, entre otras medidas, en establecer instrumentos económicos como los impuestos de carácter ambiental con los que los gobiernos pueden frenar la contaminación producida por las empresas. Se enuncia por primera vez como política que sirve para cubrir el coste de las externalidades negativas producidas por una actividad privada contaminante (Sotelo, 2000).

Más actuaciones de la Unión Europea en materia de imposición ambiental es la Comunicación de la Comisión Europea de 26 de marzo de 1997 denominada "Imposición y gravámenes ambientales en el Mercado Único". Tiene su origen en el Consejo *ECOFIN* de Verona el 13 de abril de 1996 y en ella se pretende incentivar a los Estados Miembros a la creación de instrumentos fiscales que refuerzan la eficacia de la política medioambiental, de tal manera que tanto los nuevos impuestos como gravámenes se utilicen conforme al derecho comunitario. En su contenido se señalan las utilidades de la fiscalidad ambiental como instrumento económico para "propiciar un uso más equilibrado de los escasos recursos naturales y para integrar en los costes internos la repercusión externa de esta utilización", así como una herramienta que le permita la aplicación del principio de quien contamina paga, provocando a consumidores y agentes productores a establecer comportamientos más adaptados a las exigencias ambientales (Rodríguez, 2001). Además, la Comisión recoge una aproximación de lo que debe entenderse como impuestos o gravámenes y cuando debe entenderse que son de carácter ambiental. La Comisión establece que todo pago obligatorio y sin contraprestación, tanto si se ingresa en el presupuesto del Estado como si se destina a fines concretos es lo que debe entenderse como impuesto o gravamen, y se entenderá que son ambientales cuando la sustancia o actividad gravada produzca un efecto negativo sobre el medio ambiente (Rodríguez, 2001).

Hay que mencionar al respecto el cambio en la política ambiental en cuanto a los tributos ambientales manifestada en la Comunicación de la Comisión dirigida a los Estados Miembros. Tras observar la dificultad de establecer una imposición armonizada a nivel comunitario y la regulación propia desarrollada por los Estados Miembros en esta materia supuso un cambio de objetivo para la comunidad europea. Por un lado, se renunció a la creación de una política fiscal ambiental armonizada y por otro, se intentó coordinar los esfuerzos de los Estados Miembros en el desarrollo de su propia regulación dictando una serie de directrices sobre impuestos ecológicos y ofreciendo un marco supranacional a los problemas que se deriven de los impuestos ambientales (Rodríguez, 2001).

En 2003, la directiva sobre fiscalidad de la energía (Directiva 2003/96/CE) sustituyó a las directivas adoptadas en la década de 1990 sobre la fiscalidad de los aceites minerales (directiva 92/81/CEE sobre la armonización de los impuestos especiales de estructura sobre los aceites minerales y directiva 92/82/CEE sobre la aproximación de los tipos). La directiva sobre fiscalidad de la energía sigue una lógica similar a la de las directivas de 1992, pero su alcance es más amplio. Establece niveles mínimos armonizados de impuestos sobre los combustibles para motores, los combustibles para calefacción y la electricidad. La Directiva 2008/118/CE, que define las disposiciones generales para los impuestos especiales en la UE (los llamados "generales" de impuestos especiales"). La Directiva 2008/118/CE armoniza las condiciones para la exigibilidad de impuestos especiales (momento y lugar), las condiciones bajo las cuales se aplican las exenciones, las condiciones para el reembolso, los requisitos bajo los cuales los productos sujetos a impuestos especiales se mueven bajo suspensión de impuestos, entre otras cuestiones (Larrea, 2021).

Aunque la directiva sobre fiscalidad de la energía contiene referencias explícitas a objetivos medioambientales, incluidas referencias a los compromisos climáticos de la UE, se caracteriza, al igual que las directivas de 1992 sobre la fiscalidad de los aceites minerales, por la falta de un vínculo sistemático con las consideraciones medioambientales y climáticas. Los niveles mínimos prescritos de impuestos varían según el tipo de combustibles (por ejemplo, gasolina con o sin plomo, gasóleo, queroseno, GLP, gas natural, electricidad, carbón), su uso (es decir, combustible para motores o calefacción, uso comercial o no comercial) y finalidad específica (por ejemplo, agrícolas, obras públicas, vehículos destinados a circular fuera de la vía pública) (López, 2008).

En algunos casos, incluso se puede decir que los niveles mínimos de impuestos frustran los objetivos ambientales. Por ejemplo, si un Estado miembro decidiera seguir los niveles mínimos de imposición para diseñar su política fiscal energética, las fuentes de energía altamente contaminantes (como el carbón) podrían estar sujetas a una carga fiscal más baja que las menos contaminantes. Además, algunos los usos energéticos, incluidos los altamente contaminantes (por ejemplo, el uso de energía para procesos mineralógicos, que incluye la industria del cemento) están excluidos del ámbito de aplicación de la directiva (Kotlán *et al.*, 2021).

En 2011, la Comisión propuso una revisión de la directiva sobre fiscalidad de la energía. La idea clave era modificar la base de los niveles mínimos de los impuestos especiales vinculándolos a componentes similares a los previstos para el impuesto armonizado sobre el CO<sub>2</sub> en 1992: los factores de emisión de CO<sub>2</sub> de referencia y el poder calorífico neto de los productos energéticos y la electricidad. A pesar del impacto positivo que esta

propuesta habría tenido en la coherencia de la política fiscal y ambiental de la Unión Europea, la Comisión no logró convencer a todos los EM y, en 2015, retiró su propuesta, principalmente por el recelo de perder potestad en esta materia (Pirlot, 2019).

El 14 de julio de 2021, la Comisión adoptó en el Pacto Verde Europeo revisar su actual Directiva sobre imposición energética con el fin de alinear la tributación de los productos energéticos con las políticas ambientales y climáticas de la Unión Europea. Además, pretende incentivar el uso de tecnologías limpias, así como eliminar exenciones o tipos reducidos de actividades que promueven el uso de combustibles fósiles (Luchena, 2022). Las modificaciones propuestas se centran sobre todo en dos aspectos, introducir una nueva estructura de los tipos impositivos también mínimos basados en el contenido energético real y el comportamiento de los combustibles y electricidad en el medio ambiente, a diferencia del volumen que era el criterio utilizado hasta ahora, y amplían la base imponible incluyendo más productos y eliminando exenciones o reducciones.

## 5. Conclusiones

El medio ambiente es un área que ilustra la necesidad transnacional de una política común. El medio ambiente no entiende de fronteras, es por ello que la política medioambiental es una de las áreas de actuación prioritarias en las que la Unión Europea ha puesto un mayor foco en los últimos años. La política medioambiental es muy rica en matices y cubre muchísimas áreas, desde la contaminación del aire y del agua, a la gestión de recursos y del uso del suelo o la protección de los bosques. Por ello, es muy importante definir el marco normativo.

La política medioambiental es fundamental para el futuro de la Unión Europea y de su ciudadanía. Cada vez ha ido ganando mayor relevancia dentro y fuera de la UE constituyendo actualmente uno de los principales pilares a la hora de presentar cualquier tipo de iniciativa o acción que se quiera llevar a cabo tanto en territorio comunitario como en el exterior. El objetivo de la Unión Europea en la política medioambiental es claro, minimizar el impacto sobre el medio ambiente y permitir su conservación para futuras generaciones.

Ahora, respecto a la fiscalidad ambiental como herramienta para alcanzar los objetivos ambientales de la UE, las normas institucionales de la UE han determinado la forma y el contenido de la política energética y ambiental. Más específicamente, los criterios de votación han tenido un fuerte impacto en la ausencia de una política fiscal ambiental de la UE. De hecho, dado que se requiere unanimidad para la adopción de medidas fiscales, la legislación fiscal ambiental de la UE ha permanecido subdesarrollada en ausencia de consenso entre los EM. Según la Comisión, esta inacción de la UE en el campo de la fiscalidad de la energía ilustra que, en algunos casos, el requisito de unanimidad ha tenido un efecto perjudicial en las prioridades políticas, en consecuencia y por todo lo expuesto, dentro de la Unión Europea la fiscalidad ambiental es principalmente un asunto tratado a nivel de los Estados Miembros.

Respecto a las medidas fiscales ambientales pueden suponer una herramienta para alcanzar los objetivos ambientales, además de otros objetivos económicos y sociales que forman parte de la política de la Unión Europea. Pero también pueden ser barreras que afecten al suministro energético, obstaculicen la competitividad de la UE e incluso que supongan una desigualdad social, como en la aplicación del principio quien contamina paga, pues no está relacionado con el principio tributario de capacidad económica.



## Referencias

- Aguilar Fernández, S. (2003). El principio de integración medioambiental dentro de la Unión Europea: la imbricación entre integración y desarrollo sostenible. *Papers. Revista de Sociología*, 71, 77-97.
- Atkinson, A. B. (2005). *New sources of Development Finance*. Oxford University Press.
- Bernal Pulido, C. (2000). El principio de proporcionalidad en el control de las medidas estatales ambientales de efecto equivalente en el derecho comunitario europeo. *Revista Derecho del Estado*, 9, 107-123.
- Buñuel González, M. (2012). Cambio climático: evidencia científica y respuestas al problema. *Revista de estadística y Sociedad*, 50, 27-29.
- Castiglione, C., Infante, D., Minervini, M<sup>o</sup>. T. & Smirnova J. (2014). Environmental taxation in Europe: What does it depend on?, *Cogent Economics & Finance*, 2. <https://doi.org/10.1080/23322039.2014.967362>
- Chueca Sancho, A. G. (2008). «Quién contamina paga» en el Derecho de la Unión Europea. *Revista de Derecho de la Unión Europea*, 15, 183-196.
- Cierzo Seira, C. (2004). El principio de precaución: reflexiones sobre su contenido y alcance en los derechos comunitario y español. *Revista de administración pública*, (163), 73-126.
- Comisión Europea. (2000). Comunicación de la Comisión Europea sobre el recurso al principio de precaución. *Revista de Derecho Ambiental*, 25.
- De Cózar Escalante, J. M. (2005). Principio de precaución y Medio Ambiente. *Revista española de salud Pública*. 79, 2, 133-144.
- Delgado, F., Freire-González, J. & Presno M. (2022). Environmental taxation in the European Union: Are there common trends?, *Economic Analysis and Policy*, 73, 670-682. <https://doi.org/10.1016/j.eap.2021.12.019>
- Duarte, G., López, Á. R., & Vallina, J. G. (2013). Objetivos y principios fundamentales de la política ambiental europea. *Revista Internacional del Mundo Económico y del Derecho*, 6, 37-69.
- Fernández de Gatta Sánchez, D. (2020). El ambicioso Pacto Verde Europeo. *Actualidad jurídica ambiental*, 101, 78-109.
- Galera Rodrigo, S. (2018). Derecho climático «in fieri»: la normalización de los procedimientos transnacionales y la progresiva construcción del Derecho Público europeo. El contencioso del Tercer período de asignación. *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, 41, 41-83.
- Galetta, D.U. (1998). El principio de proporcionalidad en el Derecho Comunitario. *Cuaderno de Derecho Público*, 5, 75-118.
- Gil, C. (2021, 15 de febrero). *La política medioambiental de la Unión Europea* [video] Youtube [https://www.youtube.com/watch?v=\\_OjwRxLLBzw&t=326s](https://www.youtube.com/watch?v=_OjwRxLLBzw&t=326s)
- Hinojo Rojas, M. (2018). La política en materia de medio ambiente de la U.E. en perspectiva histórica: de Roma a Niza. *Revista de estudios europeos*, 72, 26-73.
- Hinojo Rojas, M. & García García-Revillo, M. (2016). *La protección del medio ambiente en el derecho internacional y en el derecho de la Unión Europea*. Tecnos.
- Jans, J. H. (2010). Stop the integration principle? *Fordham International Law Journal*, (5), 1533 - 1547.
- Jiménez, D. (2016). *El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*. Agencia Europea de Medio Ambiente.
- Jiménez Vargas, P. J. (2017). *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Thomson Reuters. Aranzadi.
- Kotlán, I., Nemeč, D., Kotlánová, E., Skalka, P., Macek, R. & Machová, Z. (2021). European Green Deal: Environmental Taxation and Its Sustainability in Conditions of High Levels of Corruption. *Sustainability*, 13, 1981. <https://doi.org/10.3390/su13041981>
- Larrea Basterra M. (2021). La fiscalidad sobre el carbono en Europa. Principales desarrollos y tendencias. *Revista facultad de Derecho ICADE*, 111, 1-27 <https://doi.org/10.14422/icade.i111.y2021.001>
- López Gordo, F. (2008). *Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kioto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero*. La Ley.
- Lozano Cutanda, B. (2011). *Derecho ambiental*. Dykinson.
- Lozano Cutanda, B. & Alli Turrillas, J. (2016). *Administración y legislación ambiental*. Dykinson.
- Luchena Mozo, G. M. (2022). La fiscalidad como elemento incentivador de la descarbonización. El autoconsumo eléctrico. *Revista quincena fiscal*, 5.
- Maris, G. & Floros, F. (2021). The Green Deal, National Energy and Climate Plans in Europe: Member States' Compliance and Strategies. *Administrative Sciences*, 11 (3), 75. <https://doi.org/10.3390/admsci11030075>
- Martín, A. M. & Nogueras, D. J. L. (2020). *Instituciones y derecho de la Unión Europea*. Tecnos.
- Mayntz, R. (2002). Los Estados Nacionales y la Gobernanza Global. *Revista del CLAD. Reforma y Democracia*, 24, 29-44.
- Miró Colmenárez, P. J. (2017). El derecho en la crisis alimentaria de la epidemia de sobrepeso y obesidad, *Revista de Direito Brasileira-RDB, Brazilian Journal of Law*, 17(18).
- Morel, R. (2010). *Tributación Ambiental. Herramientas de protección del medio ambiente*. Osmar D. Buyatti Librería.

- Moreno González, S. (2013). Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria. *Revista Quincena Fiscal*, 22, 117-162.
- OECD (2013). *El sistema tributario, la innovación y el medio ambiente*, Foro Consultivo Científico y Tecnológico. A.C., México, D.F. <https://doi.org/10.1787/9789264208193-es>.
- Plaza Martín C. (2013). Medio ambiente en la Unión Europea. En Ortega Álvarez L. y Alonso García, C., (Eds.). *Tratado de Derecho Ambiental*, 79-135.
- Pigou, A. C. (1920). *The economics of Welfare*. London.
- Pirlot, A. (2019). Exploring the Impact of EU Law on Energy and Environmental Taxation. In: C. HJI Panayi, W. Haslehner, E. Traversa (Eds.). *Research Handbook in European Union Taxation Law*, 359-388. <https://doi.org/10.4337/9781788110846>
- Pászto, V., Zimmermannová, J., Skaličková, J. & Sági, J. (2020). Spatial Patterns in Fiscal Impacts of Environmental Taxation in the EU. *Economies*, 8, 104. <https://doi.org/10.3390/economies8040104>
- Rando Burgos, E. (2020). El Pacto Verde Europeo como antesala de la Ley Europea del Clima. *Centro de Estudios en Bioderecho, Ética y Salud. Universidad de Murcia*, 12. <https://doi.org/10.6018/bioderecho.460611>
- Rodríguez Muñoz, J. M. (2001). Problemática actual y perspectivas de la tributación medioambiental en la Unión Europea. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, 51(262), 987-1052.
- Sánchez, E. (2002). El principio de precaución: implicaciones para la salud pública. *Gaceta sanitaria*, 16, 371-373.
- Sanz Larruga, F. J. (2018). La integración europea y el principio comunitario de integración ambiental en el ordenamiento jurídico español. *Revista da Secretaria do Tribunal Permanente de Revisáo*, 6, 254-286. <https://doi.org/10.16890/rstpra.a6.n12.p254>
- Salassa Boix, R. (2016). Tributos ambientales: La aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y de capacidad contributiva. *Revista chilena de derecho*, 43(3), 1005-1030.
- Sotelo Navalpotro J. A. (2000). Medio ambiente y desarrollo en España, en los prolegómenos del siglo XXI: las políticas medioambientales de la UE. *Observatorio Medioambiental*, 3, 341-397.
- Sovacool B., Kim J. & Yang M. (2021). The hidden costs of energy and mobility: A global meta-analysis and research synthesis of electricity and transport externalities. *Energy Research & Social Science*, 72. <https://doi.org/10.1016/j.erss.2020.101885>.
- Sverek C., J. & Hammar, H. (2009). Environmental taxation for good and for bad: the efficiency and legitimacy of Sweden's carbon tax. *Environmental Politics*, 2, 218-237 <https://doi.org/10.1080/09644010802682601>
- Valdelande, V. (2007). El principio de precaución alimentaria. *Distribución y Consumo*, 17(96), 94-100.
- Weishaar, S. (2018). Carbon Taxes at EU Level, Introduction Issues and Barriers. *WIFO Working Paper*, 556.

#### Sentencias:

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de diciembre de 2016 en el asunto (C-444/15), en *Associazione Italia Nostra Onlus contra Comune di Venezia* y otros.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de julio de 1998 en el asunto (C-284/95) en *Safety Hi-Tech*.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de julio de 1998 en el asunto (C-341/95) en *Bettati*.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de abril de 2004, asunto (C-286/02) *Bellio Flli*.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de junio de 2020 en el asunto (C-24/19).
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de marzo de 2012 asunto (C-505/09 P).
- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 20 de septiembre de 1988 en el asunto (C-302/86), en *Raccolta*.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión de 14 de julio de 1998 asunto (C-284/95).
- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades de 9 de agosto de 1994 en el asunto (C-359/92).
- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades de 18 de junio de 1996 en el asunto (C-303/94).
- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de febrero de 1999 en el asunto (C-346/97) "*Braathens Sverige AB*".
- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2001 en el asunto (C-379/98) "*Preussen Elektra*".
- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de diciembre de 2002 en el asunto (C-513/99) "*Concordia Bus Finland*".
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de diciembre de 2013 en los asuntos acumulados (C-241/12 y C-242/12).
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de abril de 2002, en el asunto (C-9/00) "*Palin Granit y Vehmassalon kansanterveysystyön kuntayhtymän hallitus*".

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de mayo de 1998 en el asunto (C-157/96) *"National Farmers Union"*.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 09 de marzo de 2010, en los asuntos acumulados (C-379/08 Y 380/08).

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 16 de junio 2022 en el asunto (C-65/21 P y C-73/21 P a C-75/21 P).

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de julio de 1992 asunto (C-2/90) sobre el tratamiento y eliminación de residuos por la región Valonia.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de mayo de 1995 en el asunto (C-422/92).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de septiembre de 2004 asunto (C-1/03) *"Van de Walle"*.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24 de junio de 2008 asunto (C-188/07) *"Commune de Mesquer/Total France SA y Total International Ltd"*.

### **Legislación:**

Recomendación 75/436 del Consejo de 1974 se determina el contenido y alcance del principio quien contamina paga.

Directiva 75/442/CEE de 15 de julio de 1975 relativa a los residuos.

Directiva 84/631/CEE de 6 de diciembre de 1984 relativa al seguimiento y al control de la Comunidad de los traslados transfronterizos de residuos peligrosos.

Directiva 92/81/CEE de 19 de octubre 1992 relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos.

Directiva 92/82/CEE de 19 de octubre 1992 relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre hidrocarburos.

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.

Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales.

Libro Blanco de la Comisión Crecimiento, competitividad y empleo de 1993.

Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados Miembros, reunidos en el seno del Consejo, de 1 de febrero de 1993, sobre un Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible.

COM (97) 9 final de 26 de marzo de 1997.

COM (2002) 276 final de 5 de junio de 2002.

COM (2011) 169 final de 13 de marzo de 2011.