

# ORIGEN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES. PROPOSICIÓN DE TRIBUTACIÓN SOBRE EMISIONES DE NO<sub>2</sub>.

David Malaver Barragán  
Universidad Complutense de Madrid.

## Resumen.

El siguiente artículo propone implantar un gravamen sobre las emisiones de Dióxido de Nitrógeno uno de los gases que más contribuyen al aumento de efecto invernadero, smog fotoquímico y lluvia ácida. Se tienen en cuenta los efectos medioambientales que tiene el cambio climático, las iniciativas internacionales que intentan reducirlo y las teorías económicas que avalan su imposición para una correcta incardinación en el sistema fiscal español.

**Palabras clave:** Sistema fiscal, Impuestos Especiales, Derecho medioambiental, política económica.

## Abstract.

The following article proposes to introduce a tax-law on the emissions of Nitrogen Dioxide, one of the gases that contribute the most to the increase of greenhouse effect, photochemical smog and acid rain. The environmental effects of climate change, the international initiatives that try to reduce it, and the economic theories that guarantee its imposition for correct incardinación in the Spanish tax-law system are taken into account.

**Key words:** Tax law, Special taxes, Environmental law, economic policy.

## Índice de Abreviaturas

CE	Constitución Española.
CE	Comunidad Europea.
CEE	Comunidad Económica Europea.
COP	Conference of Parties.
IEE	Impuestos Especiales.
IPCC	International Panel on Climate change.
LIIEE	Ley de Impuestos Especiales.
LGT	Ley General Tributaria.
OMS	Organización Mundial de la Salud.
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PNUMA	Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente.

## Índice.

1. Que es el NO<sub>2</sub> y consecuencias medioambientales.
2. La externalidad negativa como origen de los Impuestos Especiales.
3. Respuesta Internacional a las externalidades negativas.
4. Propuesta de tributación sobre emisiones de NO<sub>2</sub> en sistema fiscal español.
5. Conclusiones.
6. Bibliografía
7. Normativa consultada.

- 1. Que es el NO<sub>2</sub> y consecuencias medioambientales.**

El Dióxido de nitrógeno es un gas irritante de color acre o marrón. Su origen se debe al resultado de procesos naturales como erupciones volcánicas o incendios forestales. También puede ser originado mediante procesos artificiales como producto de la oxidación del Monóxido de Nitrógeno en motores Diésel. Es uno de los gases responsables del aumento de efecto invernadero, la acumulación de smog fotoquímico en la atmósfera y lluvia ácida.

El origen de la contaminación urbana se debe principalmente a dos factores. La climatología adversa y la presencia de compuestos nocivos en el aire. La falta de lluvia y viento mantienen suspendidos en el aire compuestos nocivos, gases de efecto invernadero, que se van acumulando en los núcleos de población. Cuando estos agentes entran en contacto con los fotones de la luz solar se producen una serie de reacciones químicas que forman lo que conocemos como Smog fotoquímico o neblina. A la vista, parece una cúpula gris que se posa en los grandes núcleos de población.

La emisión de gases contaminantes altera el efecto invernadero que es un fenómeno por el cual se mantiene constante la temperatura de la Tierra. Se inicia a través de la irradiación solar, una tercera parte de los rayos solares se reflejan en la atmósfera y se desvían al espacio. Las dos terceras partes restantes atraviesan la atmósfera penetrando en la Tierra donde se volverán a reflejar hacia la atmósfera, otro tercio volverá a salir al espacio y el restante volverá rebotado a la Tierra calentando el planeta permitiendo que las condiciones de vida se mantengan. Ahora bien, las actividades humanas que generan gases impiden que parte de la energía que se refleja al espacio salga produciendo un calentamiento excesivo del planeta, el calentamiento global.

Las actividades industriales, comerciales y energéticas son las responsables de que este tipo de gases se queden suspendidos en el ambiente produciendo otras consecuencias derivadas del aumento de la temperatura. La desertificación, el deshielo de los casquetes polares, el consiguiente aumento del nivel del mar, inundaciones en las proximidades de los mares, disminución de recursos hídricos que afectan a la pérdida de especies, la alteración en las redes tróficas y el cambio en las ciclogénesis, entre otros.

La lluvia ácida es otro de los grandes problemas que casusa la presencia de gases contaminantes en la atmósfera. Los gases son partículas minúsculas en constante movimiento que tienden a expandirse por el medio. Cuando se producen precipitaciones los gases y el agua se unen formando disoluciones de ácido Nítrico y Sulfúrico que caen sobre la superficie. El efecto que produce representa una grave peligrosidad para los ecosistemas acuáticos elevando el PH dando lugar a una acidificación en el medio provocando que las especies sean propensas a la adsorción de aluminio. Este metal pesado y tóxico se transmitirá al ser humano mediante el consumo de pescado. Otra de las consecuencias es la acidificación en los terrenos de cultivo o la pérdida de especies vegetales.

Los problemas que puede generar en la salud del hombre por inhalación directa o indirecta son *“cambios patológicos semejantes a los del enfisema pulmonar. Adicionalmente, determina la inhibición de la depuración mucociliar, la fagocitosis y la respuesta inmunológica en el pulmón, produciendo una disminución de la resistencia del pulmón ante las infecciones. Por último, incrementa la sensibilidad pulmonar a los bronco constrictores, afectando, por lo tanto, especialmente a las personas asmáticas. Otros efectos son sensación de abogo y dolor en el pecho. Los niveles bajos de óxidos de nitrógeno en el aire pueden*

*irritar los ojos, la nariz, la garganta, los pulmones, y posiblemente causar tos y una sensación de falta de aliento, cansancio y náusea”*<sup>1</sup>

Según datos del Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente cerca del 75% del aire que se respira en la ciudad es NO<sub>2</sub> aportado por el tráfico rodado lo que obliga a preguntarse qué tan perjudicial es la exposición a este gas. Según la OMS, *en 2014, el 92% de la población vivía en lugares donde no se respetaban las directrices de la OMS sobre la calidad del aire.*<sup>2</sup>

Para mantener una correcta calidad del aire la OMS ha fijado unos límites máximos en la concentración de este gas que son 40µg/m<sup>3</sup> de media anual y 200 µ/m<sup>3</sup> de media en 1h.

En el caso de España, concretamente en Madrid, estos límites son superados constantemente. Según señala una denuncia de Ecologistas en Acción en 2014. El gobierno local no impone medidas efectivas para la correcta calidad del aire siendo conscientes de que los registros de las estaciones de calidad del aire para el NO<sub>2</sub> son superados constantemente en la media anual y el valor límite horario. Este dato se extrae de los estudios anuales que hace el consistorio municipal. Por ejemplo, para la estación de calidad de aire situada en Plaza España, centro de la ciudad, el límite en 2011 fue superado de media anual en 51µg/m<sup>3</sup> más y en 103 µg/m<sup>3</sup> más en el límite horario. Superando los límites que establece la UE y la OMS.

La respuesta del gobierno fue crear un protocolo de actuación ante la superación de dichos valores basados en la limitación del tráfico rodado, la velocidad dentro de la villa de Madrid y la apuesta por mejorar el transporte público como alternativa. Sin embargo, estas medidas no han sido suficientes para hacer frente al problema.

Siguiendo la Teoría de Gaia explicada por James Lovelock, la Tierra actúa como un gran ecosistema que tiende a autorregularse para mantener las condiciones de vida. Es decir, que la atmósfera y la superficie terrestre tienen un comportamiento simbiótico que mantienen las condiciones necesarias para la preservación como la temperatura, la composición química de los estratos terrestres y la salinidad. Es el todo que tiende al equilibrio.

Teniendo en cuenta esta premisa; Si el ser humano actúa sobre la superficie terrestre y/o la atmósfera con una actividad nociva se pone en peligro este equilibrio preestablecido afectando a sus propias condiciones de vida, las de los ecosistemas que le rodean y los seres que viven en ellos.

Este problema nace con el desarrollo económico y el modelo de industrialización del pasado siglo. La emisión de gases de efecto invernadero derivado de la fabricación y uso de productos energéticos que no son respetuosos con el medio ambiente repercuten y repercutirán hasta que no se establezca su prohibición o regulación. La gran pregunta que se debe formular la sociedad; Y en concreto, la comunidad política, es que medidas efectivas debe establecer para restablecer el equilibrio, proteger el medio ambiente y la salud de todos.

---

<sup>1</sup> Murcia salud, nd: [www.murciasalud.es](http://www.murciasalud.es); Disponible en: <https://www.murciasalud.es/pagina.php?id=180252&idsec=1573#>.

<sup>2</sup> OMS (Organización Mundial de la Salud), septiembre de 2016 : [www.who.int](http://www.who.int); Disponible en: <http://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs313/es/>.

## 2. La externalidad negativa como origen de los Impuestos Especiales.

El deterioro de la salud y el medioambiente supone un coste económico para el Estado. Según un informe del Banco Mundial la contaminación repercute negativamente en el crecimiento del PIB de forma general para todos los países “China perdió cerca del 10% de su PIB por la contaminación, India un 7% y Sri Lanka un 8%. Sin embargo, (...), también las economías desarrolladas sufren los efectos de la contaminación, con EEUU perdiendo cerca de 45.000 millones de dólares ese año, Alemania 18.000 millones y Reino Unido 7.600 millones”<sup>3</sup>.

La respuesta financiera para poder luchar contra este problema ya lo dieron las teorías económicas de Marshall y Pigou en el Siglo XIX que respondían a los retos que originó la industrialización y la respuesta del Estado en política económica. Juntos desarrollaron el concepto de utilidad marginal y las externalidades negativas aplicadas al campo impositivo. Este avance sirvió para sentar la base de lo que se conoce como Estado Social de Bienestar y la base económica que permitió establecer impuestos especiales.

Se entiende por utilidad marginal, aquella satisfacción que se obtiene por consumir una unidad adicional de un bien o servicio. Por externalidad, un costo o beneficio que surge de la producción que recae sobre otro que no es el productor. La relación entre estos dos conceptos se podrá comprender mejor mediante un ejemplo.

Un consumidor compra un coche (A) lo que le permite desplazarse y cubrir sus necesidades de transporte. Esta compra lleva aparejada una serie de costes (Diésel, mantenimiento, seguros, impuestos, etc.). El beneficio que obtiene de la compra del coche se denomina utilidad. Los costes que se derivan de la utilización del vehículo se denominan externalidades negativas.

Ahora bien, si ese mismo consumidor decidiera comprar una unidad adicional, otro coche, que solo utilizará en ciertas ocasiones la utilidad resultante será negativa ya que posee otro bien con esa misma función generando el doble de gastos. Para la empresa las dos compras se comportan como una externalidad positiva debido que se obtiene un beneficio sobre el coste de un mismo consumidor.

En resumidas cuentas y siguiendo la Teoría de las externalidades, una acción tiene consecuencias; Las consecuencias generadas de la compra de un coche supondrán un beneficio a la compañía que lo vendió (externalidades positivas) y un coste al propietario (externalidades negativas).

Trasladando estos conceptos al campo de la Ecología y analizando los efectos que tiene el uso del vehículo en el medio ambiente se pueden obtener las siguientes conclusiones.

La externalidad negativa viene dada por una imposición de un coste que no solo es económico sino de índole social. La combustión del diésel originará lluvias acidas, smog fotoquímico y posibles enfermedades respiratorias.

La externalidad negativa comienza con la producción del vehículo. La industria genera contaminantes derivados de la propia producción. Esta obteniendo un beneficio económico a costa de causar un perjuicio al medio ambiente.

---

<sup>3</sup> POR EFE (2016): “La contaminación cuesta 225.000 millones de dólares anuales a la economía mundial” 8 de septiembre de 2016. Disponible en: <http://www.expansion.com/economia/2016/09/08/57d1a9fe46163fd86d8b464f.html>.

La externalidad negativa es una cadena que implica tanto a productores como a consumidores. El uso del producto recae en el consumidor que asume un grado de responsabilidad a la hora de usar el producto contaminante y los efectos que se originan.

Para dar solución a este problema, Pigou propone, *“quien genera una externalidad negativa, enfrenta un precio incorrecto para su producción, y sugiere incorporar un impuesto correctivo que conducirá a la asignación de recursos eficientes”*<sup>4</sup>. Así, el impuesto adquiere una nueva dimensión relacionándola con los efectos negativos que tiene el hecho imponible sobre el todo. Puede decirse que es el mejor medio coercitivo para lograr una buena orientación de las políticas financieras.

Es indispensable tener una visión internacionalista para poder diseñar una estrategia que ataque el problema de forma directa. *“Constituye una evidencia de carácter global que los temas ambientales han adquirido con el tiempo y fruto de ello han sido las discusiones en foros internacionales (...). Esta certeza se manifiesta en la asunción de que una respuesta eficaz a los más graves problemas es conveniente desde un punto de vista global, dada su incidencia mundial”*<sup>5</sup>. Por lo que es necesario tener en cuenta los problemas que traen consigo la globalización, la implicación de todos los sectores y una correcta imbricación en los sistemas tributarios.

### **3. Respuesta Internacional a las externalidades negativas.**

Tras los primeros indicios en la detección del problema la respuesta internacional no se hizo esperar concentrando los esfuerzos con la Cumbre de la Tierra de Rio de Janeiro (1992) que dio como resultado la Declaración de Rio sobre el Medio Ambiente y Desarrollo.

Los esfuerzos se materializaron en una serie de principios. De los cuales, los mas importantes son:

Principio 1. *“Los seres humanos constituyen el centro de las preocupaciones relacionadas con el desarrollo sostenible. Tienen derecho a una vida saludable y productiva en armonía con la naturaleza”*.

Principio 2 *“De conformidad con la carta de las Naciones Unidas y los principios de del derecho internacional, los Estados tienen el derecho soberano de aprovechar sus propios recursos según sus propias políticas ambientales y de desarrollo, y la responsabilidad de velar por que las actividades realizadas dentro de su jurisdicción o bajo su control no causen daños al medio ambiente de otros Estados o de zonas que este fuera de los límites de la jurisdicción nacional”*.

Se extrae la siguiente declaración de intenciones. El medio ambiente se ha de constituir como un bien jurídico común que debe ser protegido por toda la comunidad internacional siendo cada Estado el que vele de manera particular por las actividades económicas que se generen dentro de su jurisdicción evitando perjuicios ambientales derivados de esta actividad a otros miembros de la comunidad. La manera de llevar a cabo esta responsabilidad sobre la protección ambiental que acompaña el desarrollo económico tiene

---

<sup>4</sup> Donna, Albero Sebastián. Centro Iberoamericano de Estudios Jurídicos y Económicos (2016) *“Pigou y la solución a la contaminación como externalidad negativa”*. Disponible en <http://cieje.com/articulos/pigou-la-solucion-la-contaminacion-externalidad-negativa/>

<sup>5</sup> Patón. G (2015) *“Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente”* en Capítulo 5 *“Hacia una acción común en la fiscalidad ambiental y de la energía: políticas internacionales y comunitarias”*. España, CEF.

sus orígenes el Informe Brundtland (1987) que busca continuar el desarrollo económico cubriendo las necesidades del ser humano sin afectar a los recursos de las generaciones futuras. Lo que se conoce como desarrollo sostenible.

En 1997 se hacen grandes avances en materia medioambiental tras el segundo informe de evaluación del IPCC, creado en 1988 por la ONU Y PNUMA. En el, se concluye que el cambio climático es una realidad que debe sus causas a la emisión de gases de efecto invernadero observando un aumento del registro de las temperaturas. Se le da una inmediata respuesta con el Protocolo de Kioto que impone para sus firmantes un compromiso para rebajar las emisiones.

Se diseñó una estrategia teniendo en cuenta los dos bloques de economía internacionales, las economías desarrolladas y las que estaban en vías de desarrollo. El objetivo consistió en una rebaja de las emisiones proporcionales y un cambio en el modelo industrial. Para poder acometer esta reforma se establecieron dos periodos; El primer periodo y objetivo se estableció hasta 2005, en ese espacio las emisiones deberían de haber bajado en un 5%. El segundo periodo con fecha límite hasta 2013 que se ha visto prorrogado hasta 2020 revisando el objetivo en función de la lista de gases contaminantes para proponer una nueva meta. Sin embargo, el proceso de prórroga no ha tenido un apoyo suficiente de los países industrializados (Canadá, Rusia, Estados Unidos, ...). Los países con mayores tasas de emisión.

Dentro de las medidas propuestas por el Protocolo destacan las siguientes:

Art 2.1 Protocolo de Kioto *“Con el fin de promover el desarrollo sostenible, cada una de las Partes incluidas en el anexo I, al cumplir los compromisos cuantificados de limitación y reducción de las emisiones contraídos en virtud del Art 3”*

Art 2.3 Protocolo de Kioto *“Las Partes incluidas en el anexo I procurarán limitar o reducir las emisiones de gases de efecto invernadero no contralados por el Protocolo de Montreal generadas por los combustibles de transporte aéreo y marítimo internacional trabajando por conducto de la Organización de Aviación Civil Internacional y la Organización Marítima Internacional”.*

Art 3.1 Protocolo de Kioto *“Las partes incluidas en el anexo I se asegurarán, individual o conjuntamente, de sus emisiones antropógenas agregadas, expresadas en dióxido de carbono equivalente, de los gases de efecto invernadero enumerados en el Anexo A no excedan de las cantidades atribuidas a ellas, (...), con miras a reducir el total de sus emisiones de esos gases a un nivel inferior en no menos de 5% al de 1990 en el periodo de compromiso comprendido entre el año 2008 y el 2012”*

Para dar salida a esta situación de crisis, en la COP21 de 2015, 195 países firmaron el Acuerdo de París. El objetivo es reafirmar el compromiso de la comunidad internacional mediante tres acciones concretas contenidas en el Art 2.

1. *“Mantener el aumento de la temperatura media mundial muy por debajo de 2°C con respecto a los niveles preindustriales y proseguir con los esfuerzos para limitar ese aumento de la temperatura a 1,5°C con respecto a los niveles preindustriales, reconociendo que ello reducirá considerablemente los riesgos y los efectos del cambio climático”.*
2. *“Aumentar la capacidad de adaptación a los efectos adversos del cambio climático y promover la resiliencia al clima y un desarrollo con bajas emisiones de efecto invernadero de modo que no comprometa la producción de alimentos”*

3. *“Situación los flujos financieros en un nivel compatible con una trayectoria que conduzca a un desarrollo resiliente al clima y con bajas emisiones de efecto invernadero”*

Este nuevo acuerdo introduce dos novedosas herramientas. La resiliencia al clima y las medidas financieras para conseguir el desarrollo sostenible.

Resiliencia al clima es la capacidad de adaptación que tiene un ecosistema para adsorber cualquier perturbación pudiendo volver a su estado original. Esta relacionada con la riqueza que posee; Cuantas más especies con diversas funciones dentro del ecosistema, mayor capacidad de adaptación tendría ante cualquier variación por efectos externos o internos.

Las herramientas financieras se instituyen como el eje principal para conseguir frenar el cambio climático. Cada Estado firmante del acuerdo tiene total autonomía para establecer las medidas oportunas. Dentro de esas medidas oportunas es indispensable diseñar un nuevo sistema fiscal medioambiental que ayude a financiar los efectos de las externalidades negativas.

#### **4. Propuesta de tributación sobre emisiones de NO<sub>2</sub> en sistema fiscal español.**

Siguiendo la Teoría económica de Pigou respecto al origen de las externalidades negativas y su cristalización en los sistemas fiscales, las emisiones de gases contaminantes deben incardinarse como parte de los impuestos especiales, a partir de ahora IIEE.

El primer obstáculo que se presenta a la hora de diseñar un sistema fiscal para las emisiones medioambientales es saber sobre que tipo de tributo recaerá el hecho imponible. La doctrina aglutina los tributos haciendo una clasificación tripartita de los mismos en, Impuestos, tasas y contribuciones especiales. Según la legislación vigente esta clasificación se efectúa en el Art 2.2 LGT. La tasa se define como un *“tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público”*. Los impuestos son, *“aquellos tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*. Las contribuciones especiales son *“tributos cuyo hecho imponible consisten en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”*.

Se ha de tener en cuenta que finalidad tiene el tributo medioambiental dentro del sistema fiscal. Si la respuesta es recaudar y utilizar lo recaudado para paliar las consecuencias negativas de los usos de la industria. El sistema se ha de diseñar en base a la teoría de las externalidades utilizando los impuestos especiales como base del sistema en detrimento de las tasas.

Un IE es aquel que grava el consumo de un bien en específico basado en su finalidad extrafiscal como instrumento de la política fiscal, sanitaria, energética o medioambiental. Lo que los hace distintos, por ejemplo, del resto de impuestos que tienen una finalidad meramente recaudatoria para el sostenimiento de los gastos públicos tal y como se desprende del Art 31 CE *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

Son impuestos indirectos debido que recaen en el consumo esto se debe a que el hecho imponible, la manifestación indirecta de capacidad económica, se realiza en esta fase del proceso económico. Lo interesante de este tipo de impuestos es que carecen de relación

con una persona determinada por lo que no se tienen en cuenta las circunstancias personales para determinar el importe a pagar o recaudar.

El segundo obstáculo que sobrepasar consiste en la correcta incardinación en el sistema fiscal español. Para ello, se ha de tener en cuenta que la normativa europea que los regula. La política ambiental de la UE es una competencia compartida, Art 4 TFUE. Y las normas de competencia, política aduanera y monetaria son exclusivas de esta, Art 3 TFUE. Se debe atender a las directivas y propuestas marcadas por la UE que definirán la estrategia a seguir ya que son comunes a todos los países miembro.

La Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales hace una clasificación general.

*Art 1.A) Productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE.*

*Art 1.B) Alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE.*

*Art 1. C) Labores del tabaco, reguladas por las Directivas 95/59/CE, 92/79/CEE Y 92/80/CEE.*

En esta clasificación General no se hace mención específica sobre el régimen que deben seguir las emisiones de gases de efecto invernadero. Por derivación de la materia, se debe acudir a la Directiva 2003/96/CE de productos energéticos y electricidad, al estar las emisiones directamente relacionadas con las actividades energéticas, concretamente con el uso de hidrocarburos, que si tiene un desarrollo legislativo concreto.

Los impuestos especiales de fabricación son monofásicos, gravan solo una parte del proceso de comercialización, cuyo hecho imponible es la fabricación e importación de los productos objeto de la regulación comunitaria, lo que incluye su fabricación dentro de las fronteras de EU y el transporte de estos por el territorio común. Para el devengo de estos impuestos es necesario que se encuentren en régimen suspensivo, lo que quiere decir que el devengo del impuesto no se efectuó con la realización del hecho imponible. Esto se debe a las fases del proceso económico que incluyen la fabricación, la importación y en su caso, la introducción de los productos en el mercado interior. Este proceso ocupa un gran abanico temporal en el que el legislador ha de actuar para respetar los principios rectores de la tributación aplicando solo el devengo hasta la puesta en consumo.

Teniendo en cuenta que los IIEE se gravan en fase de consumo, diseñar un sistema fiscal eficaz, capaz de recaudar fondos para cubrir todas las externalidades negativas posibles que genere el uso del NO<sub>2</sub> no solo han de tenerse en cuenta a los consumidores, también a los productores de hidrocarburos. Ahora bien, siempre es mas sencillo imponer un sistema de tributación a unos pocos – empresas- que a unos muchos- ciudadanos-. Esta misma idea supone el surgimiento de un nuevo problema y es ¿Qué pasa con los impuestos de hidrocarburos? ¿Se establece una doble imposición al gravar las emisiones de estos con la fabricación?

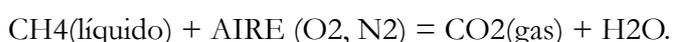
Si se acude a una materia específica sobre emisiones. En la propuesta Directiva del Consejo de 5 de Julio de 2005, sobre impuestos a los automóviles de turismo. Se propone reducir las cuotas de CO<sub>2</sub> mediante un sistema impositivo que grave la matriculación de vehículos y emisiones. Lo que subsana el problema parcialmente al gravarse solo un tipo de gas de efecto invernadero

Según la normativa vigente los impuestos de hidrocarburos van dirigidos a gravar el consumo de estos a través de su fabricación e importación. El objeto es desincentivar el consumo concienciando de que las emisiones de CO<sub>2</sub> son perjudiciales para el medio

ambiente. Sin lugar a duda, tras las recientes investigaciones científicas la normativa se tendría que actualizar, ya que el CO<sub>2</sub> no es el único gas responsable de las externalidades negativas que hay sobre el medio ambiente.

Teniendo en cuenta los preceptos antes mencionados diseñar un nuevo sistema fiscal para los productores de hidrocarburos supone dos problemas. El primero tiene que ver con la naturaleza de la nueva normativa, se sobreentiende que con el impuesto de fabricación existente ya se cubren las externalidades negativas generadas por los mismos y con ello se evita una doble imposición. De otro lado, las consecuencias negativas que supondría la nueva regulación y su impacto sobre la economía y la industria.

Para el consumidor la situación es algo distinta. El hidrocarburo que utiliza al encender su motor es un producto distinto cuando sale del tubo de escape. Se puede simplificar el problema tomando por ejemplo la combustión de CH<sub>4</sub> (metano) que produce CO<sub>2</sub> (Dióxido de carbono).



Como se puede observar en la fórmula CH<sub>4</sub> y CO<sub>2</sub> son dos compuestos de naturaleza química distinta. La externalidad negativa para el productor se gravaría con la propuesta antes mencionada basada en los hidrocarburos como tal CH<sub>4</sub> (líquido). La emisión de CH<sub>4</sub> (gas) se gravaría a través de una ley de Impuestos especiales sobre la emisión de gases de efecto invernadero, concretamente NO<sub>2</sub> al consumidor. Responsable también de las emisiones. Bien es cierto que se establece una sinergia entre reactivos y productos, uno no existe sin el otro. El productor es responsable de la fabricación y consumo mientras que el consumidor es responsable del propio consumo.

La normativa fiscal en España, la ley de IIEE en la exposición de motivos tercera dice que *“Los impuestos especiales de fabricación se configuran como impuestos indirectos que recaen sobre el consumo de los bienes que se determinan en el ámbito objetivo de cada uno de ellos, gravando en fase única, su fabricación o su importación en cualquier punto del ámbito territorial comunitario”* nada dice de las emisiones de efecto invernadero. Según el Informe World Economic for Energy de 2013 para una mejora del medioambiente y en cumplimiento con los acuerdos internacionales. Se propone crear un impuesto específico acerca de las emisiones de SO<sub>2</sub> (Dióxido de Azufre), otro gas altamente perjudicial, y NO<sub>x</sub> haciendo una estimación sobre el impacto económico que tendría gravar las emisiones. *“El SO<sub>2</sub> Y NO<sub>x</sub>, principales causantes de la lluvia ácida y el origen de importantes problemas sobre la salud humana través de inhalación directa o contribución al denominado smog. Se estiman unas externalidades de 8.000€/Tonelada y de 10.500€/Tonelada”*.

A grandes rasgos y según señala la Constitución en el Art 31 CE se señala que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. Competencia que es propia del Estado según señala el Art 133 CE *“La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”*. Por lo que el sistema fiscal se debe gravar de forma general a través de una imposición estatal que no impediría participar a las CCAA de una participación cediendo parte de la recaudación como ya ocurre.

Sin embargo, la actualidad jurídica es distinta a la situación ideal ya que en estos momentos son las CCAA quienes están tomando la iniciativa en materia fiscal medioambiental debido a la inacción del gobierno. Según se recoge en un análisis efectuado por Gómez-Acebo &

Pombo acerca de los impuestos verdes se lee *“En España, las comunidades autónomas son las que han hecho más uso (y abuso) de los impuestos ecológicos. Ante la pasividad del Estado en el ejercicio de su competencia para implantar tributos ambientales, las comunidades autónomas llevan años legislando en la materia, creando impuestos que afectan al agua, a la emisión por las industrias y actividades de determinados gases nocivos, o a las actividades relacionadas con los residuos”*. (j). Constituyendo una infracción clara al principio de reserva de ley en materia tributaria provocando una mala incardinación y un uso abusivo de estos elementos tal y como se declara en la STC de 31 de octubre de 2012 declarando inconstitucional el impuesto de Castilla- La Mancha <<Sobre determinadas actividades que inciden en el medioambiente>>.

Es importante recordar que el poder soberano que posibilita la imposición de impuestos se ha de realizar en sede parlamentaria estatal debido a que la propia naturaleza del proceso legislativo permite la relación y la intervención de todos los grupos de interés sobre la materia a legislar. No solo una pequeña parte de esos grupos como ocurre con los parlamentos autonómicos. Por otro lado, se evitan riesgos de conflicto de competencias y la violación de los preceptos constitucionales.

En síntesis, teniendo en cuenta la Constitución y las leyes, la doctrina constitucional y la doctrina mayoritaria se debería gravar en función de las fuentes que originan estas emisiones conforme y establece la jurisprudencia en STC 37/1987, de 26 de marzo *“El Hecho imponible tienen que constituir una manifestación de riqueza”*.

Las emisiones tienen su origen en dos focos. Las procedentes de un foco canalizado, localizaciones industriales. Y las difusas, cualquier fuente capaz de producir contaminación atmosférica propias de liberación por aberturas o conductos o los pequeños generadores de contaminación (vehículos, generadores de electricidad que utilizan Diésel, etc.).

Para las fuentes difusas el impuesto sería de carácter indirecto – gravado sobre la manifestación indirecta de riqueza- que se manifiesta en la compraventa. Por ende, se debe modificar la ley de IIEE o hacer una nueva ley que regule las emisiones de gases de efecto invernadero. A este respecto en el ámbito nacional solo se regulan en el RD 795/2010 que regula la comercialización y manipulación de gases fluorados (neveras, aerosoles, ...).

Para las fuentes localizadas o industriales. Se debe de imponer un tipo de gravamen directo a los beneficios obtenidos de las centrales térmicas, combustiones industriales y sobre los fabricantes de motores Diésel. El gravamen sobre los fabricantes de motores supone una medida para incentivar que se fabriquen motores que funcionen con fuentes de energía renovable o combustibles que no dañen el medio ambiente.

Esto supone una nueva controversia. El efecto sobre el empleo, lo que genera el eterno debate entre la ecología y progreso. Parte de la doctrina considera que una imposición fuerte en materia industrial supone la destrucción indirecta de impuestos. Teniendo en cuenta los datos macroeconómicos antes expuestos en cuanto a la incidencia negativa que tienen los gases de efecto invernadero en el PIB sería recomendable imponer la normativa. Es preciso recordar que la administración esta obligada a velar por el interés general, y que mejor interés general que la creación de un nuevo modelo de industria que respete la salud y la integridad física.

En cuanto al nivel de imposición de las CCAA se ha de tener en cuenta el Art 137 CE *“Autonomía financiera”* lo que permite a las autonomías imponer sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales sin dilapidar el Art 157.2 CE *“No podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre*

*circulación de mercancías o servicios” y Art 6.2 LOFCA “Los tributos que establezcan las CCAA, no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado”.*

De poder implementarse esta medida legislativa teniendo en cuenta el informe de The Economics for Energy, que realiza una simulación del impacto sobre la recaudación sobre esta hipotética ley da como resultado “*la recaudación impositiva ascendería a 5.354 millones de Euros, 2.590 millones procedentes del impuesto sobre el SO<sub>2</sub> y 2.764 millones del impuesto sobre el NO<sub>x</sub> (...). las emisiones SO<sub>2</sub> y NO<sub>x</sub> caerían respectivamente -1,81% y -1,07%.*”. Recaudación que podría invertirse íntegramente en la investigación médica contra las externalidades médicas (cáncer) o medioambientales de las emisiones. Por consiguiente, esta nueva ley, lo que busca es desincentivar el uso de productos energéticos nocivos por parte del consumidor e incentivar el cambio en el tejido industrial necesario para poder vivir de la mejor manera en el planeta y haciendo efectivo el Acuerdo de París.

## **5. Conclusiones.**

La Comunidad Internacional ha intentado dar una respuesta al cambio climático y al deterioro progresivo del medioambiente a través de una mera declaración de intenciones. Lo que supone la existencia de una voluntad que se malogra al no establecer en los acuerdos internacionales un paquete de medidas coercitivas de corte financiero que se ejerciten al no cumplirse los Acuerdos. La causa de este problema es el propio funcionamiento de la dinámica internacional y de los principios del Derecho Internacional, el Estado solo se obliga así mismo a lo que quiere obligarse en base a criterios de oportunidad.

Centrando el foco en España, la creación de un nuevo impuesto especial sobre las emisiones de NO<sub>2</sub> y la modificación del impuesto de Hidrocarburos supone en gran medida plantear el cambio del tejido industrial español y con ello, su modelo económico. Cambio que es necesario, pero no solo corresponde al gobierno central, sino que es también responsabilidad del ciudadano creando ese nuevo tejido industrial con espíritu de emprendimiento a través de la economía colaborativa y las *Start Ups*.

Sin lugar a duda los progresos lineales u horizontales, es decir, innovar sobre las cosas que ya funcionan y hacer que funcionen en todo el mundo generan un balance de progreso nulo. Para una correcta evolución de la economía y de la industria es necesario generar una nueva manera de entender la industria que miré mas allá de la globalización, hacer algo distinto que nos permita movernos y producir de una manera eficiente, a estos cambios se les denominan verticales. Es más sencillo transponer estas medidas en las economías emergentes abiertas a nuevas propuestas donde todo esta por hacer que en las economías tradicionales.

En palabras de Paul Krugman “*¿Tendremos la fuerza de voluntad necesaria para llevar a cabo una reforma seria del sistema financiero? Si no, la crisis actual no será algo puntual, sino el patrón que seguirán los acontecimientos venideros*”.

## **6. Bibliografía.**

CEF (2018): Centro de Estudios Financieros “Los impuestos especiales”. Disponible en: <http://www.fiscal-impuestos.com/impuestos-especiales.html>

Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático. “Acuerdo de París” 2015. Disponible en: [https://unfccc.int/files/meetings/paris\\_nov\\_2015/application/pdf/paris\\_agreement\\_spanish.pdf](https://unfccc.int/files/meetings/paris_nov_2015/application/pdf/paris_agreement_spanish.pdf)

Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático. Protocolo de Kioto, 1997. Disponible en: <https://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpspan.pdf>

Casado, Esperanza (2017) *"Fiscalidad Práctica 2017, Impuestos Especiales y Medioambientales"* en Madrid, Thomson Reuters Aranzadi.

Dirección General de sostenibilidad y control ambiental "Calidad del aire Madrid 2016". Disponible en: <http://www.mambiente.munimadrid.es/opencms/export/sites/default/calibre/Anexos/Memoria2016.pdf>

Falcón y Tella, Ramón (2016): *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, 6ª Edición, Madrid, Servicio de Publicaciones facultad derecho UNIVERSIDAD COMPLUTENSE MADRID.

Lozano Cutanda, Blanca (2012) "Impuestos verdes: no todo vale" & *Análisis Gómez-Acebo Pombo*. Disponible en: <http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/impuestos-verdes-no-todo-vale-sentencia-del-tribunal-constitucional-de-31-de-octubre-del-2012.pdf>

Urquiza Ángel, *"Políticas de protección ambiental del S. XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa"* en Madrid, JB BOSH fiscalidad.

World Economics for Energy 2013 *"Impuestos Energético ambientales en España"*. Disponible en: <https://eforenergy.org/publicaciones.php>

## **7. Normativa Consultada.**

Constitución Española.

Directiva 2008/118/CE.

Directiva 2003/96/ CE.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales.

Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Ley 16/2013 donde se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad ambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.