

paper

19

**Propuestas para
un replanteamiento
urgente de la fiscalidad
medioambiental en España**

2021

aeDAF

PROPUESTAS PARA UN REPLANTEAMIENTO URGENTE DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA

Documento elaborado por el Grupo de Expertos de Asesores Internos de AEDAF, con el Grupo de Expertos de Haciendas Locales y Catastro de AEDAF y la colaboración de José Luis Blasco, rapporteur del anterior Grupo de Expertos Técnicos de la Comisión Europea sobre finanzas sostenibles.

Grupo de Expertos de Asesores Internos:

Daniel Gómez-Olano González (coordinador)
Gerard Bayona Salvadores
César Flórez Tella
Manel García Rodríguez
Enrique Gómez García
David Gutiérrez Abarquero
José Luis Migoya Vargas
María Muñoz Viejo
José María Vallejo Chamorro

Grupo de Expertos en Haciendas Locales y Catastro:

Rubén Rúa Prieto (coordinador)
Jaime Aneiros Pereira
Manuel Esclapez Escudero
María Luisa Esteve Pardo
Isabel García-Ovies Sarandeses
Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros
Manuel Lucas Durán
Diego Marín-Barnuevo Fabo
Jesús Ramos Prieto

Miembros del Consejo Asesor Institucional de AEDAF:

Stella Raventós Calvo

Presidente AEDAF

Francisco Rafael Serantes Peña

Coordinador

Esaú Alarcón García

Abelardo Delgado Pacheco

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Manuel Vicente Garzón Herrero

Enrique Giménez-Reyna Rodríguez

Javier Gómez Taboada

Daniel Gómez-Olano González

Eduardo Gracia Espinar

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

José Luis Prada Larrea

Salvador Ruiz Gallud

Juan Zornoza Pérez

Depósito Legal
M-26552-2021

ISBN
978-84-89025-45-5

**© Asociación Española de
Asesores Fiscales**
O'Donnell, 7- 1º dcha
28009 - Madrid
Tel.: 915 325 154
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Diseño
Nueve, comunicación y diseño

Maquetación
Aedaf

Impresión
Villena Artes Gráficas
Avda. Cardenal Herrera Oria, 242
Tel.: 917 385 100

Índice

1. Introducción: La fiscalidad medioambiental en el centro del huracán.....	7
2. Marco de una eventual reforma tributaria en materia medioambiental en España	8
2.1. Alineamiento con el Plan Nacional de Energía y Clima.....	8
2.2. Alineamiento con el Pacto Verde Europeo (EU Green Deal).....	10
2.3. Acompañamiento de la llegada de los Fondos Europeos de Recuperación.....	11
2.4. Mantenimiento de la competitividad a nivel UE y mundial.....	12
3. Estructura actual de la fiscalidad medioambiental en España	13
4. Finalidad que debería tener una reforma de la tributación medioambiental en España	15
5. Propuestas de mejora de la tributación medioambiental en España	18

1. Introducción: La fiscalidad medioambiental en el centro del huracán

La respuesta económica de los gobiernos a la presente crisis no tiene precedentes. En los dos primeros meses del año se anunciaron estímulos por valor de 10 billones de dólares, tres veces la respuesta a la crisis financiera de 2008-09. Solo los países europeos han asignado cerca de 4 billones de dólares, cantidad casi 30 veces mayor de la que tendría hoy el Plan Marshall.

En el diseño de los estímulos se están incluyendo todas las formas posibles de incentivo o propuestas por las escuelas del pensamiento económico de nuestro tiempo: garantías, préstamos, transferencias directas, aplazamientos o inversiones. Sin embargo, ni la rápida y robusta reacción, ni la profusión de instrumentos han sido la única característica sorprendente en la respuesta a esta crisis.

Después de casi un siglo de prosperidad sin precedentes, con increíbles resultados en cuanto a la reducción de la pobreza global o a la mejora del bienestar global, se ha materializado un consenso en torno a la necesidad de realizar ajustes a un modelo de economía de mercado que disfrutamos y mostraba síntomas claros de estar en peligro de descarrilar.

Durante la próxima década, y quizás más allá, el equilibrio fiscal de las principales economías del planeta quedará mediatizado por esta circunstancia, y es por ello clave que las políticas fiscales entiendan y coadyuven a una transformación en la dirección correcta. Una transformación que volverá a despertar de nuevo el debate sobre una nueva lógica que permita reducir las cargas sobre el recurso abundante - el trabajo - y aumentarlas sobre el recurso escaso: el de la naturaleza.

De orden práctico en el corto plazo, la eficiencia del estímulo verde está vinculada también por una política fiscal adecuadamente diseñada y su capacidad para reforzar la transformación que propone, así como alinear aquellas inversiones más tradicionales, especialmente en torno al problema más urgente: los objetivos de descarbonización.

Una política fiscal y de gasto coherentemente orientada a las prioridades comunes y del largo plazo, adecuadamente comunicadas y evaluadas por el impacto que realmente producen, será clave para su aceptación por parte de una ciudadanía acostumbrada, durante décadas, a que la fiscalidad ambiental sea principalmente recaudatoria.

La fiscalidad ambiental es un factor clave en la configuración de cualquier sistema fiscal moderno con vocación de permanencia estructural. Los tiempos excepcionales que vivimos nos brindan la oportunidad para una reforma amplia, capaz de apoyar reformas políticas y socialmente aceptables, que estén alineadas con una agenda regenerativa del bienestar de la sociedad y del planeta.

2. Marco de una eventual reforma tributaria en materia medioambiental en España

El contexto actual en el que nos encontramos, con urgencias climáticas inaplazables, es el que marca la necesidad de adaptación de los sistemas fiscales nacionales con objeto de que colaboren activamente en la consecución de los objetivos de sostenibilidad del planeta.

Basta con analizar un poco este contexto para entender el camino que debería seguir una eventual reforma tributaria en materia medioambiental.

2.1. Alineamiento con el Plan Nacional de Energía y Clima

El marco de la política energética y climática en España viene auspiciado por la Unión Europea (UE) que a su vez responde a los requerimientos del Acuerdo de París alcanzado en 2015 para dar una respuesta internacional y coordinada al reto de la crisis climática.

Muy recientemente, el gobierno estadounidense se ha comprometido ante la ONU a que las emisiones netas de gases de efecto invernadero de su país se reduzcan entre un 50% y un 52% en 2030, respecto a los niveles de 2005. Estados Unidos pretende alcanzar en 2050 la neutralidad de sus emisiones, es decir, que solo se puedan expulsar los gases que los sumideros puedan capturar para que no se acumulen en la atmósfera y sobrecalienten el planeta.

En lo que respecta a la Unión Europea, en el mes de julio ha lanzado un paquete legislativo de 13 propuestas denominado “Listos para el 55” (más conocido por su denominación en inglés: “Fit for 55”) que sin duda alguna es el más ambicioso de la historia de la Unión Europea (UE de ahora en adelante) en materia de clima. El objetivo es reducir de aquí a 2030 en un 55% las emisiones de gases de efecto invernadero de la Unión Europea, llegando a la neutralidad de emisiones en 2050. Entre las iniciativas se incluye que el 40% de toda la energía UE sea producida a partir de fuentes renovables en 2030, que todos los vehículos nuevos matriculados a partir de 2035 sean de cero emisiones, o que haya aranceles en las fronteras de la UE para que los productos que lleguen aquí no vengan cargados de carbono (que en su producción no haya habido emisiones que aquí estarían gravadas).

La UE ya había demandado años atrás a cada Estado miembro la elaboración de un Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030 (PNIEC) para alcanzar los objetivos fijados previamente en el Acuerdo de París. España lo presentó el 31 de marzo de 2020. En su plan, el Gobierno español se comprometió a implantar una serie de medidas que le permitirían alcanzar los siguientes resultados en 2030:

- Reducción de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) del 23%, respecto al nivel existente en 1990. A estos efectos, se incluyen medidas relacionadas con

la conversión del parque de vehículos a tecnología eléctrica, uso extensivo de las bombas de calor, etc.

- Alcanzar un 42% de fuentes renovables sobre el uso final de la energía. A estos efectos, se incluyen medidas como el incremento de capacidad de las energías renovables, con nuevas subastas en el país, incremento de la capacidad de almacenamiento, de las interconexiones, etc.
- Llegar a un 74% de energía renovable en la generación eléctrica.
- Incorporar una mejora del 39,5% de la eficiencia energética. Con esta finalidad, se incluyen medidas como renovación de equipos térmicos en edificios residenciales o rehabilitación de viviendas.

Estos resultados permitirán avanzar hacia el cumplimiento del objetivo a más largo plazo que ha guiado la elaboración de dicho Plan, que es alcanzar la neutralidad de emisiones de GEI de España en 2050, en coherencia con las posiciones adoptadas por la Comisión Europea y la mayoría de los Estados miembros. Este objetivo supone la reducción de, al menos, un 90% de las emisiones brutas totales de gases de efecto invernadero (GEI) respecto a 1990, para el año 2050. Además, se persigue alcanzar para esa fecha un sistema eléctrico 100% renovable.

El 13 de mayo el Congreso aprobó la Ley del Cambio Climático y Transición Energética (LCCTE) que supone una hoja de ruta y un marco para el cumplimiento por parte de España de los compromisos internacionales adquiridos. Los objetivos que pretende alcanzar son los anteriormente expuestos, pero se revisarán al alza en 2023. Al mismo tiempo, la nueva Ley prevé la supresión de los vehículos de combustión a más tardar en 2040; e igualmente la prohibición de las prospecciones y explotación de hidrocarburos a partir de la entrada en vigor de la ley, así como los proyectos de fracturación hidráulica y la minería de uranio.

Ahora bien, es necesario que, partiendo de esta Ley, el Gobierno articule en el más breve plazo posible un desarrollo concreto de las medidas y nuevos instrumentos administrativos, financieros, legales y fiscales que hagan posible la consecución práctica de los ambiciosos objetivos en los plazos previstos.

Ciertamente, los objetivos del PNIEC y de esta LCCTE son sumamente retadores y, a priori, parecen inalcanzables si no se introducen medidas de desincentivación de conductas dañinas con el medioambiente, o bien de incentivación de aquellas otras respetuosas con el mismo que aceleren el ritmo de consecución de estos objetivos. Medidas que entendemos deben venir de la mano de una política fiscal adecuada en materia medioambiental.

2.2. Alineamiento con el Pacto Verde Europeo (EU Green Deal)

A finales de 2019 la Comisión Europea presentó el Pacto Verde Europeo (EU Green Deal), una hoja de ruta para dotar a la Unión Europea de una economía sostenible. Así, se lanzó un Plan de Acción para impulsar el uso eficiente de los recursos (buscando una economía limpia y circular) y restaurar la biodiversidad y reducir la contaminación.

Esta hoja de ruta incluye inversiones en tecnologías respetuosas con el medio ambiente, acciones de apoyo a la industria para que se innove, el despliegue de sistemas de transporte público y privado más limpios, más baratos y sanos, la descarbonización del sector de la energía, garantizar que los edificios sean más eficientes desde el punto de vista energético, y colaborar con socios internacionales para mejorar las normas medioambientales mundiales.

Asimismo, la UE también proporcionará apoyo financiero y asistencia técnica para ayudar a las personas, las empresas y las regiones más afectadas por la transición hacia la economía verde. Esto es lo que se denomina el Mecanismo para una Transición Justa, y ayudará a movilizar al menos 100.000 millones de euros durante el período 2021-2027 en las regiones más afectadas.

Todo esto implicará cambios legislativos relevantes, y de hecho, el pasado mes de julio se lanzó el Paquete de 13 nuevas propuestas legislativas denominado Fit for 55, destacando en lo fiscal lo siguiente:

- La posible introducción de un ajuste en fronteras por emisiones de CO₂, una especie de gravamen sobre las importaciones de bienes con una elevada huella de carbono en Europa que podría contribuir a la reducción efectiva mundial de las emisiones de CO₂ y que favorecería la competencia justa y,
- La revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía para alinear la fiscalidad de los distintos productos energéticos y de la electricidad con los objetivos climáticos de la UE anteriormente mencionados, y así preservar el Mercado Interno de la UE actualizando los tipos impositivos de los distintos impuestos (incluyendo tipos mínimos más elevados para combustibles fósiles y más reducidos para la electricidad, los biocarburantes y el biogás) y reduciendo el uso de exenciones y reducciones de los combustibles fósiles con intención de desincentivar la producción y utilización de productos energéticos generadores de CO₂.

Entendemos que cualquier reforma fiscal en materia medioambiental de cualquiera de los Estados miembros de la UE tiene que ir en línea con esta reforma que, a nivel de la UE culminará a lo largo de los dos próximos años.

2.3. Acompañamiento de la llegada de los Fondos Europeos de Recuperación

El Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) de 27 de abril de 2021 que ha lanzado el Gobierno está absolutamente comprometido con la consecución de los objetivos medioambientales que tenemos en la Agenda.

Este plan de inversiones y reformas pretende ser acometido con los nuevos instrumentos comunitarios de financiación *Next Generation EU*. En efecto, estos nuevos mecanismos proporcionarán a España hasta 140.000 millones de euros en transferencias y créditos en el periodo 2021-2026, que se unirán al resto de instrumentos previstos en el Marco Financiero Plurianual para impulsar inversiones y reformas en los ámbitos prioritarios a nivel europeo.

El primer eje del PRTR refuerza la inversión pública y privada para reorientar el modelo productivo, impulsando la transición verde, la descarbonización, la eficiencia energética, el despliegue de las energías renovables, la electrificación de la economía, el desarrollo del almacenamiento de energía, la economía circular, las soluciones basadas en la naturaleza y la mejora de la resiliencia de todos los sectores económicos.

En concreto, el PRTR prioriza las inversiones en automoción eléctrica y rehabilitación de vivienda. Estos conceptos acapararán el 40% de los primeros 50.000 millones de gasto. También se incluyen importantes partidas para el desarrollo de las energías renovables y del hidrógeno verde y para la conservación y restauración de los ecosistemas y la biodiversidad.

Asimismo, dentro del propio PRTR, se enmarca la propuesta de “adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI” en la que estaría trabajando un Comité de Expertos, haciendo mención a que debe tratarse de “una propuesta de reforma del sistema tributario español con el objetivo de hacerlo más equitativo, progresivo y justo y, al mismo tiempo, profundizando en el diseño de una fiscalidad verde [entre otros] y sirviendo de catalizador para lograr transformaciones en ámbitos como el del medioambiente [entre otros].”

2.4. Mantenimiento de la competitividad a nivel UE y mundial

No debería perderse de vista el hecho de que cualquier reforma fiscal que se realice en España debe tomar en consideración el nivel de la carga tributaria global en el que se dejará a las empresas españolas frente a las extranjeras. En mercados globales como los actuales una excesiva carga tributaria sobre las empresas españolas podría poner en riesgo la competitividad de estas a nivel mundial y, en particular, en el ámbito de la UE.

Por lo tanto, entendemos que habrá que nivelar adecuadamente las cargas impositivas.

Muy probablemente una eventual subida en la tributación medioambiental debería venir acompañada de una contención o reducción de la tributación directa, para alcanzar un razonable equilibrio.

3. Estructura actual de la fiscalidad medioambiental en España

Antes de entrar en la posible reforma del sistema tributario español en materia medioambiental, es conveniente repasar la tipología de los tributos medioambientales o supuestamente medioambientales que tenemos en España.

Hemos optado por efectuar una clasificación atendiendo a las diferentes categorías de hechos susceptibles de ser gravados y al alcance que los mismos tienen en función de si su regulación normativa ha sido por parte del Estado o por parte de alguna comunidad autónoma. No se han incluido dentro de esta clasificación los tributos locales, que vendrán a sumarse a todos los anteriores.

Objeto de gravamen	Ámbito	Tributo
Emisiones al aire	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.
	Autonómicos (Andalucía, Aragón, Asturias, C.La Mancha, Cataluña, Galicia, Murcia, C.Valenciana)	<ul style="list-style-type: none"> Impuestos de Emisiones (varios). Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales <p>[Nota: grava emisiones y ruido]</p>
Agua	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en las demarcaciones intracomunitarias.
	Autonómicos (Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Galicia, Murcia, La Rioja, Valenciana)	<ul style="list-style-type: none"> Cánones hidráulicos demarcaciones intercomunitarias (varios).
		<ul style="list-style-type: none"> Impuestos o cánones vertidos al agua (varios). Cánones de saneamiento (varios).

Residuos	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto sobre la producción y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos.
	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto sobre depósito de residuos en vertederos e incineración de residuos [EN TRÁMITE DE APROBACIÓN].
	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto sobre envases de plásticos de un solo uso [EN TRÁMITE DE APROBACIÓN].
	Autonómicos (Andalucía, Cantabria, C.La Mancha, CyL, Canarias, Cataluña, Extremadura, Madrid, Murcia, La Rioja, Valenciana)	<ul style="list-style-type: none"> Impuestos y cánones de vertidos y/o residuos (varios).
Productos energéticos	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.
	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto sobre Hidrocarburos.
	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto sobre la Electricidad.
	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto sobre el Carbón.
	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Canon de superficie de minas.
	Autonómicos (Cataluña, Extremadura, etc.)	<ul style="list-style-type: none"> Impuestos sobre Instalaciones que inciden en el medioambiente.
	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto sobre la extracción de gas, petróleo y condensados.
	Autonómicos	<ul style="list-style-type: none"> Cánones Eólicos (varios).
Transporte(puesta en circulación y titularidad de vehículos)	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
Recursos	Autonómico	<ul style="list-style-type: none"> Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos.
	Autonómico	<ul style="list-style-type: none"> Gravamen de Protección Civil.

4. Finalidad que debería tener una reforma de la tributación medioambiental en España

Existen **cinco principios** sobre los que entendemos debería abordarse una reforma de la tributación medioambiental en España:

- 1) Los impuestos medioambientales, para ser considerados como tales, solo deberían basarse en una **estimación real de los daños medioambientales**, y su recaudación principal debería estar **dirigida a la mitigación de tales daños y a la restauración** objetiva y transparente de nuestro medio ambiente. Este principio no ha inspirado precisamente a algunos de los impuestos supuestamente medioambientales en vigor, tales como los siguientes:

Requisito configurador del impuesto	Impuesto
La imputación al contaminador de los costes ambientales que provoque un comportamiento contaminante por su parte (i.e. gravamen de consumo, de emisiones, de vertidos, etc.).	<i>Impuestos sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica.</i>
La inclusión en su propia configuración de exenciones o reducciones asociados con comportamientos favorables, de forma que las incentive directamente.	<i>Impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente vigentes tanto en la Comunidad Autónoma de Extremadura como de Cataluña.</i>

Básicamente, este tipo de impuestos, de estar bien configurados, deberían desincentivar la realización de dichos comportamientos ambientales contaminantes, al agravarse fiscalmente la realización de tales actividades respecto de aquellas no contaminantes, que no deberían soportar gravamen ambiental alguno.

Este principio está conectado, de hecho, con el principio de proporcionalidad. Existe un reparto equitativo y proporcional de los costes de la contaminación entre sus responsables, Y exige evitar la imposición de cargas arbitrarias y desproporcionadas.

En el caso de la fiscalidad ambiental local, la fórmula elegida debería primar las tasas frente a los impuestos de carácter general, de forma que los impactos y sus efectos puedan ser medidos y adecuadamente valorados de acuerdo con criterios de proporcionalidad.

En definitiva, el respeto al principio recogido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de “quien contamina paga” debe imperar en el sistema. Además, debe hacerlo conectado con el principio de proporcionalidad, que exige el reparto equitativo y proporcional de los costes de la contaminación entre sus responsables, evitando la imposición de cargas arbitrarias e injustificadas.

- 2) La tributación ambiental debe diseñarse teniendo en cuenta a la ciencia, con el fin de buscar la parte de ciclo de vida o de valor de la actividad en la que resulta más eficiente, pero **no debería gravarse cada una de las etapas de la cadena de valor de un mismo proceso productivo**, incurriéndose así en **dobles imposiciones a lo largo de la cadena**.

En la actualidad se están gravando distintas fases de una misma cadena productiva. Por ejemplo, se grava el *input* (combustible contaminante), pero también el *output* (emisiones, residuos, etc.), incurriéndose así en una sobreimposición de los procesos productivos afectados por este tipo de impuestos.

- 3) La política fiscal debería **rendir cuentas de los impactos logrados** por los impuestos en la mejora del medio o de las condiciones del entorno.

La recaudación debe quedar afectada a la realización de una política medioambiental adecuada (i.e. reparación del daño, etc.), de forma que se oriente a corregir los daños en el medioambiente de forma transparente y medible.

Si tras la citada medición no se percibe esa mejora y se verifica que los tributos no logran el fin para el que fueron diseñados, deberían retirarse o modificarse de forma adecuada.

En nuestro ordenamiento jurídico podemos encontrar numerosos impuestos supuestamente medioambientales cuya recaudación en absoluto se afecta a políticas medioambientales (i.e. Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, cuya recaudación se destina directamente a la cobertura del déficit de tarifa).

- 4) La fiscalidad ambiental debe **evitar distorsionar la unidad de mercado en España y en la UE**, pese a que las políticas ambientales tengan carácter local.

La aplicación de los impuestos de carácter medioambiental en las comunidades autónomas es desigual y ello supone una distorsión de la unidad de mercado en España. Lo mismo sucede a nivel europeo en el caso de la fiscalidad energética, donde España ha pasado a ser importador de energía en vez de exportador, debido al sobrecoste fiscal que ha sufrido tras la introducción de la Ley 15/2012.

Ello se une al hecho de que las diversas fuentes de energía soportan cargas fiscales diferentes, y a que un mismo hecho imponible está siendo **gravado simultáneamente** por un tributo estatal y uno autonómico de pretendida naturaleza medioambiental. Prueba de ello son los ya numerosos Impuestos declarados inconstitucionales debido a la meridiana duplicidad existente (i.e. Impuesto catalán sobre elementos radio tóxicos o Impuesto de Castilla y León sobre el almacenamiento temporal de residuos nucleares, ambos por su coincidencia con el tributo estatal creado por la Ley 15/2012 sobre la producción del combustible nuclear).

- 5) La fiscalidad ambiental debe centrarse en **prioridades claras** que debe ser fijadas mediante consenso, coherentemente y con vocación de permanencia.

A estos efectos, deberían considerarse como prioritarios los 6 objetivos medioambientales perseguidos por la propia UE:

- Mitigación del cambio climático.
- Adaptación al cambio climático.
- Conservación del agua y los océanos.
- Economía circular.
- Conservación de la biodiversidad.
- Eliminación de las sustancias tóxicas.

Y, partiendo de estos objetivos, deberían identificarse los factores determinantes del deterioro del medio ambiente, con el fin de diseñar las penalizaciones y los incentivos adecuados en materia tributaria.

Así, para incentivar la consecución de los objetivos del PNIEC, debería penalizarse a aquellos sectores o actividades que generasen mayores externalidades al medioambiente (área en donde hoy en día hay mucho margen de mejora). Y se deberían incentivar aquellos otros sectores o actividades que coadyuvasen a la consecución de los objetivos de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, el incremento de la capacidad de las energías renovables, o la mejora de la eficiencia energética.

Todos los objetivos anteriores deberían quedar enmarcados, en última instancia, dentro de nuestro **principio constitucional de capacidad económica**, tanto en vertiente positiva como negativa. De esta forma, sólo cabría exigir tributos medioambientales allí donde quepa apreciar, realmente, una verdadera riqueza susceptible de ser gravada.

En este sentido, entendemos que el actual sistema tributario español en materia medioambiental acumula una serie de deficiencias de técnica legislativa relevantes. Prueba de ello es la intensa actividad que los contribuyentes vienen manteniendo en los tribunales estos últimos años y los tributos medioambientales que, de hecho, han sido ya considerados inconstitucionales hasta la fecha. Esto genera una gran inseguridad jurídica del todo indeseable para atraer inversiones en un sector clave como este, aparte de unos costes de gestión para contribuyentes, Administración y Tribunales de Justicia nada despreciables.

Para tratar de corregir los errores del pasado es importante que esta nueva fiscalidad medioambiental respete nuestros principios constitucionales y del Derecho de la UE.

5. Propuestas de mejora de la tributación medioambiental en España

Actualmente se está avanzando ya en la reforma de nuestra tributación medioambiental en los siguientes ámbitos:

- Enmarcado en el **Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados**, en concreto en el título VIII rubricado «Medidas fiscales para incentivar la economía circular», se incardinan dos nuevos impuestos medioambientales, el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la incineración de residuos. Así:
 - El Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos y la incineración de residuos previsiblemente entrará en vigor el 1 de enero de 2022.

Se trata de un impuesto de naturaleza indirecta que grava la entrega, abandono e incineración de residuos en vertederos y plantas de incineración, así como el almacenamiento de estos residuos por un tiempo superior al permitido. El gravamen es variable en función de la clase de residuo (residuos no peligrosos, residuos peligrosos o residuos inertes), y de la tipología del vertedero en función de la clase de residuo o de la instalación de incineración.

Se configura como un impuesto estatal pero cedido a las comunidades autónomas que dispondrán de la competencia de gestión, recaudación, inspección, liquidación y capacidad normativa para incrementar los tipos de gravamen (no para las exenciones/bonificaciones). La norma prevé una derogación tácita de impuestos autonómicos que regulan hechos imposables equivalentes (como ocurre en el caso de Madrid, Andalucía, Murcia, Cantabria, La Rioja, Comunidad Valenciana, Extremadura, Castilla y León, Cataluña y Navarra).

Esta medida es un precedente trascendental en cuanto a la ordenación de nuestra actual normativa en materia medioambiental, en la medida en que deja en manos del Gobierno central un asunto tan estratégico, evitándose así la proliferación de tributos autonómicos en esta materia.

Dentro de este marco, se proponen las siguientes mejoras a este impuesto:

- Debería primarse la valorización energética frente al vertido de todo tipo de residuo. Para ello, resultaría conveniente que las CC.AA. no quedaran facultadas para incrementar tipos impositivos a aquellos supuestos de entrega para la valorización energética, o cuando menos se les otorgara la posibilidad de establecer una exención, actualmente ajena al ámbito de las competencias autonómicas.
- Inclusión de un procedimiento que evitase a los gestores de residuos asumir un riesgo sobrevenido como consecuencia de los impagos derivados de la repercusión del impuesto a los contribuyentes.

- El impuesto sobre envases de plásticos de un solo uso, que previsiblemente entraría en vigor en el último trimestre del propio año 2021.

Este impuesto gravará la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases que, conteniendo plástico, no sean reutilizables. En definitiva, el impuesto pretende ser un instrumento fiscal para incentivar la economía circular.

- Por otro lado, respecto de los incentivos a la **rehabilitación de viviendas** para hacerlas más eficientes energéticamente, el Ministerio de Transportes y Agenda Urbana ha anunciado recientemente que prevé incorporar en el IRPF una deducción del 30% para quienes hagan obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética y reduzcan como mínimo un 10% el consumo de energía, calefacción o refrigeración en su vivienda habitual (mejora que se acreditaría a través del certificado de eficiencia energética).

Por otro lado, se prevé una deducción del 60% para quienes hagan obras de rehabilitación “que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética en edificios” residenciales, que obtengan con la obra la clase energética A o B en la escala de CO₂ o reduzcan la demanda energética global del edificio.

- Asimismo, el Gobierno español se encuentra ya involucrado en el análisis del borrador de la revisión de la Directiva de Fiscalidad Energética publicado el pasado 14 de julio y del denominado Mecanismo de Ajuste al Carbón en Frontera (*Carbon Border Adjustment Mechanism*), y mantendrá las correspondientes reuniones en el seno de la Comisión para aportar sus comentarios al respecto.

Con independencia de las medidas anteriores, **creemos que en el futuro debería, avanzarse en las siguientes líneas de actuación:**

- **En línea con la revisión de la Directiva de Fiscalidad Energética, redefinir impuestos especiales** como el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto Especial sobre el Carbón y el Impuesto Especial sobre la Electricidad, de modo que contemplen en su configuración el nivel de emisiones de CO₂ y su contenido energético. Posiblemente se deban acometer modificaciones que afecten no sólo a sus tipos impositivos sino también a la configuración de su base imponible, dado que la propuesta de Directiva establece el gravamen de los productos energéticos acorde a su contenido energético neto y su rendimiento medioambiental (expresado en € por Gigajulios). Por otra parte, quizás se requiera establecer controles de movimientos (hoy existentes para estos combustibles sujetos a Impuestos Especiales) para el hidrógeno que se incluye como novedad en el ámbito de la Directiva.
- Asimismo, deberían valorarse los posibles impactos derivados de una **introducción de un impuesto al carbono en frontera para gravar las emisiones GEI asociadas a los productos manufacturados en países donde estas emisiones no se gravan**. En la medida en que esta medida ha sido propuesta por la Comisión Europea, cualquier

iniciativa al respecto debería quedar en suspenso a la espera de que esta medida quede definitivamente aprobada en el seno de la Unión Europea.

- Desarrollo de medidas con objeto de **corregir y homogeneizar la fiscalidad energética y medioambiental** hoy tan heterogénea, debido a la intensa actividad normativa de las Comunidades Autónomas en esta materia. De hecho, numerosos tributos son difícilmente conciliables con principios constitucionales y de Derecho comunitario.

A tal efecto se propone, en particular:

- La **creación de un Comité de Expertos permanente** que analice la legalidad/constitucionalidad/compatibilidad con el Derecho Comunitario de los diversos tributos aprobados por las comunidades autónomas antes de su aprobación (i.e. cánones hidráulicos que gravasen actividades desarrolladas en cuencas intercomunitarias, no intracomunitarias, por lo que no podrían quedar abarcadas por tributos autonómicos).
- **Limitar la capacidad normativa de las comunidades autónomas en materia de tributos medioambientales** (lo que exigiría una reforma de la LOFCA).
- Desarrollo de **nuevos impuestos estatales** que “expulsen” los hoy existentes en las comunidades autónomas sobre los mismos hechos imposables (compensando a las comunidades autónomas por la pérdida de recaudación):
 - Introducción de un **nuevo impuesto estatal de carácter medioambiental que gravase las emisiones**. Implicaría la expulsión de los impuestos autonómicos que actualmente pudieran estar ya gravando todo tipo de emisiones (previa compensación a las CCAA). Asimismo, deberían establecerse exenciones para aquellas actividades que ya hoy se encuentran reguladas por verse sometidas a la obligación de adquisición de derechos de emisión. El nuevo impuesto aglutinaría así la tributación por las siguientes emisiones: dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre; dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno; y otras partículas altamente contaminantes.
 - Introducción de un **nuevo impuesto estatal** que gravase las **Instalaciones que Incidieran en el medio ambiente** (en su caso, a tipo cero), y que expulsara los impuestos autonómicos (previa compensación a las CC.AA.). Las actividades deberían ser gravadas en función de la externalidad que generasen (i.e. residuos, emisiones, ruido, etc.)
 - Introducción de un **nuevo canon eólico estatal a tipo cero**, que expulsara así los cánones autonómicos que hoy gravan este tipo de actividad, con objeto de fomentar el crecimiento sostenible en energías renovables.

Con carácter general, se debería vincular la recaudación generada por estos impuestos a su inversión en proyectos medio ambientales de diversa índole y, en especial, a la investigación e innovación en esta área. Dicha vinculación evitaría su aplicación a fines ajenos por parte de las CC.AA., y consolidaría el objetivo de la armonización perseguido).

Adicionalmente, **se propone la introducción de los siguientes incentivos fiscales:**

- Incentivos al **uso del vehículo eléctrico** (IVA reducido, exención IE suministro electricidad en puntos de recarga, bonificaciones IAE e Impuesto de Circulación, deducciones en IRPF por adquisición, etc.), a la eficiencia energética (deducciones IRPF y bonificaciones IBI ligadas a proyectos encaminados a la mejora de la eficiencia energética de edificaciones o bonificación obligatoria del 95% en ICIO para construcciones, instalaciones y obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, etc.), y, en general, a cualquier actividad encaminada a mejorar el nivel de emisiones, etc. vía bonificaciones o deducciones en impuestos estatales o locales (i.e. IVA reducido a la electricidad para fomentar electrificación de las ciudades).
- En relación con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, se propone avanzar en la definición de incentivos fiscales para los vehículos menos contaminantes.
- Actualización a la baja del valor catastral de inmuebles relacionados con la **generación y transformación de energía renovable** (BICES), para ajustarlo al valor real de dichos activos. En general, se propone la introducción de bonificaciones obligatorias en el IBI, IAE e ICIO para instalaciones de energía renovables, estableciendo un porcentaje mínimo y máximo de bonificación.
- En el ámbito del **IBI**, y particularmente en relación con el **art. 74.5 TRLHL**, se propone modificar la redacción en el sentido de que las ordenanzas fiscales no sólo puedan regular una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol, sino también para el aprovechamiento de la geotermia o aerotermia, o bien de cualquier otro sistema de aprovechamiento de fuentes renovables de energía. Esta modificación permitiría incentivar la construcción de *passivhaus* u otros sistemas de refrigeración y calefacción ecológica prevista para edificios.
- Del mismo modo, y en relación con el **ICIO**, se propone modificar el **art. 103.2.b) TRLHL**, con objeto de contemplar la posible bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen, no sólo sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, sino también para el aprovechamiento de la geotermia o aerotermia, o bien de cualquier otro sistema de aprovechamiento de fuentes renovables de energía.

- En el ámbito del IS, se sugiere:
 - La introducción de **deducciones para inversiones** en proyectos de eficiencia energética, cambios de vector y adquisiciones de vehículos eléctricos.
 - La **recuperación de las deducciones por inversiones medioambientales**, o la introducción de deducciones específicas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades para aquellas compañías que promuevan en el seno de su organización medidas de **innovación tecnológica en materia ambiental o de gestión de residuos**.
 - Introducción de un **sistema de amortización acelerada** para inversiones en proyectos de ahorro energético y/o cambio de vector.

Este tipo de incentivos, combinados adecuadamente a través de estructuras de inversión, permitirían atraer capital para financiar proyectos de energía renovable, de una forma similar a la que ha venido siendo aplicada en EE. UU. con éxito, a través de sus conocidos créditos fiscales (ITCs y PTCs) otorgados al sector de energías renovables.

Comisión Directiva de AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal Resp. de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal Resp. de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal Resp. de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal Resp. de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

*Vocal Resp. de Atención al Asociado y
Demarcaciones Territoriales*

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fundada en 1967, reúne a los titulados universitarios especializados en materia fiscal que se dedican, de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, fomentando una cultura asociativa.

El principal objetivo de AEDAF es dotar a sus miembros de las mejores herramientas para el óptimo ejercicio de su actividad profesional. Los miembros integrantes de AEDAF provienen tanto del mundo de la actividad profesional como del mundo de la docencia. AEDAF trabaja activamente en ofrecer valor añadido a sus miembros a través de una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día, publicaciones de interés, encuentros profesionales de diferente índole, así como el continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Entre los objetivos de AEDAF está también permitir a los profesionales del asesoramiento fiscal, participar de manera activa en la creación de una conciencia fiscal ciudadana, así como colaborar, en la preparación o modificación de los textos legales en materia tributaria.

Asimismo, AEDAF tiene como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía española y en nuestro Estado de Derecho.

En la actualidad, AEDAF cuenta con más de 3.400 asesores fiscales de toda España, que día a día contribuyen a la excelencia de un trabajo cuyo resultado revierte en beneficio de todos sus miembros.

Demarcaciones Territoriales AEDAF

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Teléfono: +34 966 08 96 88
alicante@aedaf.es
Busines World Alicante,
Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n
0300z Alicante
Responsable Sede:
M^a Esther Sirvent Gadea

Andalucía (Sevilla) y Extremadura

Marina García Hidalgo
marinagarciyahidalgo@hotmail.com

Andalucía (Málaga)

Juan Luis Marín López
Teléfono: +34 952 60 17 57
Fax: +34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo,
14 - local
29016 Málaga
Responsable Sede:
Julieta Villodres Rey

Aragón - La Rioja

María Pilar Pinilla Navarro
mppinilla@granadosypinilla.com

Asturias y León

Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya Martínez

jesustuya@simbiosisasesores.es

Baleares

Vicente Ribas Fuster

vicenteribas@arcoabogados.es

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

Teléfono: +34 928 36 84 70
Fax: +34 928 36 41 71
canarias@aedaf.es
Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Responsable Sede:
Karen Londoño Saldarriaga

Cantabria

Manuel Ignacio Fernández

González de Torres
manuelfgt@tecnisa-campos.com

Catalunya

Josep Alemany Farré

Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona
Responsable Sede:
Consol Carratalá i Serra

Galicia

Carlos Del Pino Luque

carlos.delpino@pindelpino.com

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea

Teléfono: +34 91 563 01 11
Fax: +34 91 532 37 94
sedemadrid@aedaf.es
O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 Madrid
Responsable Sede:
Lara Álvarez de Prada

Murcia

Carmen Cano Castañeda

carmencanoc@icamur.org

Navarra

Belén Marín Villamayor

belen@marinyasociados.es

País Vasco

Adolfo Chivite Navascués

ach@sbal.net

Valencia y Castellón

Francisco Javier Ortiz

Alonso

javierortiz@seneor.com
Calle de la Paz, 35, piso 4º,
puerta 4ª;
46003 Valencia

