

LA SOSTENIBILIDAD MEDIOAMBIENTAL TRAS LA PANDEMIA: UNA PERSPECTIVA DE DERECHO FINANCIERO

Carmen Salazar Navarro

Becaria de investigación, Universidad de Málaga

Abstract

The COVID-19 pandemic has caused a global health, economic and social crisis, which requires a review of the current model of society. Therefore, all projects aimed at post-pandemic recovery have the opportunity not only to alleviate the effects caused by the virus, but also to promote other relevant objectives for the future, such as environmental sustainability and ecological transition, both reflected in the European Green Deal. In this context, Financial and Tax Law plays a fundamental role through the application of the so-called “green taxes” or “green budgets”, instruments of special relevance in the policies adopted by the European Union.

Keywords: *European Green Deal, COVID-19, Tax, Green Recovery, Environment, Sustainability, Low-carbon transition.*

1. INTRODUCCIÓN

En el periodo anterior a la pandemia de COVID-19, la Unión Europea ya se encontraba poniendo en marcha distintas políticas que lograran una economía moderna, competitiva y climáticamente neutra, lo cual se expresó tanto en la Comunicación de “Un planeta limpio para todos”¹ como en el Pacto Verde Europeo², y este objetivo ha cobrado aún más importancia tras la crisis sanitaria³. En este contexto, se pretenden lograr objetivos medioambientales tales como la descarbonización y la transición ecológica justa, en los que la *fiscalidad verde* juega un papel fundamental, pues constituye un instrumento que permite transformar de manera eficiente los patrones culturales y los hábitos sociales como sucedió, por

¹ Comisión Europea. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones: “Un planeta limpio para todos. La visión estratégica europea a largo plazo de una economía próspera, moderna, competitiva y climáticamente neutra”. Diario Oficial de la Unión Europea, COM (2018) 773 final.

² Comisión Europea. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: El Pacto Verde Europeo. Diario Oficial de la Unión Europea, COM (2019) 640 final.

³ Esta es la opinión de GALERA RODRIGO, S. (2021). “¿Un Pacto Verde sin fiscalidad ambiental?”-Agenda Pública. Consultado el 28 de abril de 2021, de <https://agendapublica.es/un-pacto-verde-sin-fiscalidad-ambiental/>

ejemplo, con la caída en el uso de las bolsas de plástico por el impuesto que se estableció sobre su venta⁴.

Por tanto, en el presente trabajo se abordarán aquellos aspectos más relevantes relacionados con la recuperación, desde el punto de vista medioambiental, tras la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y la incidencia que el Derecho Financiero y Tributario puede tener en ello.

2. LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

2.1. CONCEPTO Y TIPOS TRIBUTOS AMBIENTALES

Para algunos autores, entre ellos SERRANO ANTÓN (1998), el impuesto constituye la figura tributaria más acorde a la tributación medioambiental porque hace posible *“poder afrontar un problema de carácter global, como es el del medio ambiente, dado que sólo están condicionados por la existencia de un índice de capacidad económica”*⁵ y, por ello, a continuación se aborda la figura del impuesto ambiental.

En este sentido, la Comisión Europea (CE), la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OECD) y la Agencia Internacional de la Energía (IEA), definen los impuestos ambientales como *“aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medioambiente.”* Respecto a los tipos de tributos ambientales, se enumeran los siguientes:

1) Los Impuestos Ambientales

Según el art. 2.2.c de la LGT 58/2003: *“Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*.

Concretamente, el impuesto ambiental según el art. 2.2 del Reglamento (UE) n° 691/2011⁶ es: *“Aquel cuya base imponible sea una unidad física (o una unidad física similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medio ambiente y que se identifique como un impuesto en el SEC 95”*.

2) Las Contribuciones Especiales Ambientales

Según el art. 2.2.b de la LGT 58/2003: *“Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de*

⁴ Esto indica THOMAS, G. (2021). “La CE abre la polémica sobre una nueva fiscalidad verde”. Obtenido de EU Green Deal News: <https://eugreendeal.news/el-primer-paso-hacia-una-nueva-fiscalidad-verde/>

⁵ SERRANO ANTÓN, F. (1998). “Justificación técnico-jurídica de los impuestos medioambientales.” *Fiscalidad ambiental*.

⁶ Unión Europea. Reglamento (UE) No 691/2011 DEL Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de julio de 2011 relativo a las cuentas económicas europeas medioambientales. Diario Oficial de la Unión Europea, OJ L 192, 22.7.2011, pp. 116.

un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.

Por tanto, aplicado al objeto de estudio de este trabajo, HERRERA MOLINA y CARBAJO VASCO (2004) las contribuciones especiales se establecerían como consecuencia de los gastos especiales efectuados por la Administración para la protección del medio ambiente cuando hayan tenido que realizarse debido a la conducta contaminante de determinados sujetos⁷. Así, el beneficio recibido por el colectivo que caracteriza a las contribuciones especiales consiste en la recuperación del medio ambiente a través de la intervención de la Administración.

3) Las Tasas Ambientales

Según el art. 2.2.a de la LGT 58/2003: *“Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.*

Por otra parte, según BOKOBO MOICHE (2000) son tasas ambientales aquellas que compensan *“al Ente Público por los gastos ocasionados o los beneficios obtenidos sobre elementos públicos por un sujeto y pueden inducir a la utilización más racional del medio ambiente”.*⁸

2.2. EL TRIBUTO AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE INTERVENCIÓN EN LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

Con base en lo expuesto anteriormente, podría decirse que para considerar un tributo como ecológico, en opinión de CASADO OLLERO (1991), éste debe presentar en su estructura la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente, mediante exenciones o bonificaciones, y por otro lado, disuadir de comportamientos nocivos para el mismo⁹, eliminando o reduciendo todas las facilidades hacia esa conducta (por ejemplo, las bonificaciones mencionadas anteriormente).

Teniendo en cuenta dicha finalidad, el tributo ambiental o ecológico se configura como una prestación pecuniaria de Derecho público que pretende influir

⁷ Cfr. HERRERA MOLINA, P. y CARBAJO VASCO, D. (2004). Marco general jurídico de la tributación medioambiental. En BUÑUEL GONZÁLEZ, M. *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*. Civitas.

⁸ BOKOBO MOICHE, S. (2000). *“Tributación ambiental. Una respuesta a las necesidades económicas de los municipios turísticos”*. En *Municipios turísticos, tributación y contratación empresarial, formación y gestión del capital humano* (pp. 279-294). Tirant lo Blanch.

⁹ Cfr. CASADO OLLERO, G. (1991). *“Los fines no fiscales de los tributos”*. *Revista de Derecho Tributario y de Hacienda Pública*, 455-512.

en las conductas de productores y consumidores con repercusión sobre el medio ambiente, respetando siempre el principio de capacidad económica. Asimismo, este tributo no tiene porqué ser extrafiscal “puro”, sino que puede contener elementos tributarios medioambientales aunque su principal función sea la recaudatoria, lo que le convertiría en un tributo extrafiscal impropio¹⁰.

Esto implica que la fiscalidad ya no agota su eficacia en la recaudación, sino que puede desempeñar un importante papel en la consecución de otros fines (extrafiscales), y ello ha sido confirmado en varias sentencias del Tribunal Constitucional, siendo la más importante de ellas la STC 37/1987¹¹, en la que se indica que a pesar no recogerse de manera explícita la finalidad extrafiscal de los tributos en la Constitución, ésta se desprende de los principios rectores de la política social y económica (Capítulo III del Título I CE)¹², debido a que las figuras tributarias constituyen uno de los instrumentos que puede emplear el Estado para alcanzar los fines económicos y sociales dispuestos constitucionalmente.

A partir de entonces, la extrafiscalidad¹³ pasó a incluirse como un elemento más en nuestro ordenamiento jurídico, permitiendo al tributo actuar sobre el comportamiento de la población en defensa de ciertos principios, valores y derechos amparados por la Constitución, aunque el mismo, en palabras de ALONSO GONZÁLEZ (2004), pueda “desnaturalizarse” en algunas ocasiones¹⁴. Ahora bien, entre estos valores se encuentra el medio ambiente, que tiene su respaldo en el art. 45 CE, especialmente en su apartado 3 que indica: “Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.”

3. EL PACTO VERDE EUROPEO COMO EJE PRINCIPAL PARA LA RECUPERACIÓN ECONÓMICA TRAS EL COVID-19

3.1. ANTECEDENTES

El 11 de diciembre de 2019, la presidenta de la Comisión Europea, Úrsula von der Leyen presentó el Pacto Verde Europeo, que en opinión de FERNÁNDEZ DE

¹⁰ Así lo expresa HINOJOSA TORRALVO, J. J. (1989). “Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas”. *Impuestos* (Madrid. Ed. Quincenal) 2, pp. 132-145. 1989.

¹¹ España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 37/1987, de 26 de marzo.

¹² Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311, pp. 29313 a 29424.

¹³ GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. (2014). Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario. *Revista técnica tributaria*, (107), 147-170; y GARCÍA LUQUE, E. I. (2011). *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*. Lex Nova.

¹⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L. (2004). Los impuestos especiales como tributos medioambientales. *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local. Fundación Democracia y Gobierno Local*, 229-246.

GATTA SÁNCHEZ (2020), constituye el proyecto de política medioambiental más ambicioso de la historia europea¹⁵. Este documento constituye para la UNIÓN EUROPEA (2020), “una hoja de ruta para dotar a la UE de una economía sostenible”¹⁶, y para ello se establece un plan de acción que tiene como principal objetivo conseguir que la UE sea climáticamente neutra en 2050, y para ello se proponen instrumentos como la Ley Europea del Clima, y ayudas financieras y técnicas, como el Mecanismo para una Transición Justa, que empleará unos 100.000 millones de euros durante el período 2021-2027 en este objetivo, pero también en otros como descarbonizar el sector de la energía o desplegar sistemas de transporte público y privado más limpios, de forma que se reduzca progresivamente la dependencia de los combustibles fósiles.

3.2. CONTENIDO DEL PACTO VERDE EUROPEO

El Pacto Verde Europeo se compone de 3 ejes: 1) Transformación de la economía de la UE con miras a un futuro sostenible, 2) la UE como líder mundial y 3) el Pacto Europeo por el Clima.

1) Transformación de la economía de la UE con miras a un futuro sostenible

1.1.) Configuración de una serie de políticas transformadoras

La Comisión indica que se debe realizar una reflexión acerca de las políticas europeas relacionadas con la energía, la industria, la producción, el consumo, el transporte y la fiscalidad (la más relevante para este trabajo) a fin de poder poner en marcha el Pacto Verde Europeo. También se debe prestar atención a materias que en un principio parecen muy diversas pero que a su vez se encuentran interconectadas, como son el uso sostenible de los recursos o la transformación digital. Para ello, se plantean diferentes puntos a tratar:

a) Un mayor nivel de ambición climática de la UE para 2030 y 2050.

La Comisión elaboró un documento en el que se establece un plan estratégico para conseguir la neutralidad climática en el año 2050¹⁷ y en relación con éste se realiza la propuesta de la Ley del Clima Europea¹⁸ que establece el marco jurídico necesario para poder alcanzar el objetivo de neutralidad climática propuesto.

b) Suministro de energía limpia, asequible y segura.

¹⁵ FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D. (2020). "El ambicioso pacto verde europeo". *Actualidad Jurídica Ambiental*, n. 101.

¹⁶ UNIÓN EUROPEA (2020). *Comisión Europea. Un Pacto Verde Europeo*. Obtenido de Web oficial de la UE: https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_es

¹⁷ «Un planeta limpio para todos – La visión estratégica europea a largo plazo de una economía próspera, moderna, competitiva y climáticamente neutra», COM (2018) 773.

¹⁸ Unión Europea. Propuesta de Reglamento (UE) 2018/1999, de 4 de marzo de 2020, por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifica el Reglamento (UE) 2018/1999 («Ley del Clima Europea»). Diario Oficial de la Unión Europea.

Se persigue la descarbonización del sistema energético para la consecución de los objetivos climáticos expuestos anteriormente. En este sentido, el Reglamento relativo a la gobernanza de la Unión de la Energía y la Acción por el Clima de 2018¹⁹ obliga a los Estados Miembros a presentar sus planes en consonancia con este texto legal, atendiendo a los requisitos que este exige. Además, este texto se complementa con el Reglamento Delegado (UE) 2020/1044 de la Comisión, en lo que respecta a los valores para los potenciales de calentamiento global y las directrices para los inventarios, así como en lo que respecta al sistema de inventario de la Unión.

c) Movilización de la industria para alcanzar una economía limpia y circular.

Para la consecución de los objetivos del Pacto Verde, se exige la transformación del sector industrial, y es por ello que la Comisión adoptó en marzo de 2020 una nueva estrategia industrial para una Europa ecológica²⁰, digital y competitiva a escala mundial, que tenga como pilares la transición ecológica y digital, así como la competitividad en la escena mundial a través del mercado único de la UE.

d) Eficiencia energética en la construcción y renovación de los edificios.

La UE y los Estados miembros deben comenzar la renovación de edificios públicos y privados, de forma que se reduzca la factura energética y de paso, se den oportunidades a las pymes y se fomente el empleo local mediante esta reforma en el sector de la construcción.

e) Acelerar la transición a una movilidad sostenible e inteligente.

El transporte es una importante fuente de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión Europea, y por tanto es un ámbito a tratar para lograr la neutralidad climática tan perseguida por el Pacto Verde Europeo. Para ello, deben ofrecerse alternativas sostenibles al usuario para que éste cambie sus hábitos actuales, y por este motivo será fundamental fomentar el transporte multimodal, requiriéndose en tal caso una mejor gestión y aumento de la capacidad del ferrocarril y las vías navegables interiores.

f) De la granja a la mesa: sistema alimentario justo.

La sostenibilidad también se predica de los alimentos, concretamente de su producción que actualmente sigue contaminando el aire, el agua y el suelo, y contribuyendo al cambio climático. En este sentido, deben emplearse las nuevas tecnologías y descubrimientos científicos en transformar el sistema de producción

¹⁹ Unión Europea. Reglamento (UE) 2018/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y de la Acción por el Clima. Diario Oficial de la Unión Europea, L 328 de 21.12.2018, p. 1/77.

²⁰ Unión Europea. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones un nuevo modelo de industria para Europa. Diario Oficial de la Unión Europea, COM/2020/102 final.

y la calidad de los alimentos, todo ello en el marco de la Estrategia “de la granja a la mesa”²¹ presentada el 20 de mayo de 2020 por la Comisión.

g) Preservación y restablecimiento de los ecosistemas y la biodiversidad.

La UE debe trabajar más esta cuestión pues incumplió algunos de sus objetivos medioambientales más relevantes para 2020, como son las metas de Aichi (Japón) en virtud del Convenio sobre la Diversidad Biológica (2018). En relación con dicho Convenio, se anuncia la celebración de la Conferencia de las Partes del Convenio sobre la Diversidad Biológica (COP15) en Kunming, China. Sin embargo, debido a la crisis sanitaria por el COVID-19 dicha cumbre tuvo que posponerse al año 2021, y tendrá lugar del 17 al 30 de mayo, para establecer un nuevo marco global para la biodiversidad y garantizar que para 2050 se consiga el objetivo de neutralidad climática.

h) Aspirar a una contaminación cero para un entorno sin sustancias tóxicas.

Para lograr este objetivo, la Comisión adoptará en 2021 un plan de acción de “contaminación cero” para el aire, el agua y el suelo, y actualmente ya se ha realizado una consulta pública sobre el Plan, que se desarrollará en los próximos meses. Además, también se prevé que la Comisión revise en 2021 las medidas de la UE para hacer frente a la contaminación provocada por las grandes instalaciones industriales.

1.2.) Integración de la sostenibilidad en todas las políticas de la UE

a) Finanzas e inversiones ecológicas y transición justa.

En este punto se detalla la cuantía de la inversión requerida para la consecución de los objetivos propuestos en el Pacto Verde Europeo, así como los recursos que se prevén emplear para hacer frente a dicho gasto. Para determinar todo ello, la Comisión presentó el “*Plan de Inversiones para una Europa Sostenible. Plan de Inversiones del Pacto Verde Europeo*”, en el que se expone el presupuesto destinado al desarrollo de este Pacto.

b) Ecologización de los presupuestos nacionales.

En este apartado se destaca la importancia de los presupuestos nacionales en la transición, y por ello se impulsan las reformas fiscales (de tipo medioambiental) en los Estados miembros, por ejemplo mediante supresión de las subvenciones a los combustibles fósiles, introduciendo en su lugar los correspondientes incentivos a los productores, usuarios y consumidores para que adopten comportamientos sostenibles. De esta forma, se busca desplazar la carga tributaria desde el trabajo hacia la contaminación, y en el ámbito del consumo, que los objetivos medioambientales se vean reflejados en los tipos del IVA.

²¹ Unión Europea. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones Estrategia «de la granja a la mesa» para un sistema alimentario justo, saludable y respetuoso con el medio ambiente. Diario Oficial de la Unión Europea, COM/2020/381 final.

c) Movilización de la investigación y fomento de la innovación.

Las nuevas tecnologías y las soluciones sostenibles son fundamentales en el desarrollo del Pacto Verde Europeo, y para impulsarlas deberá recurrirse al Programa Horizonte Europa²². Este programa tiene como objeto la inversión en investigación e innovación en la UE, en el periodo 2021-2027, y tiene su origen en la propuesta de la Comisión para dicho programa así como el acuerdo común entre los legisladores y la orientación general parcial, ambos aprobados en abril de 2019.

d) Activación de la enseñanza y formación.

Resulta necesaria la transmisión de información sobre los cambios que deben realizarse para lograr la transición así como concienciar a la población sobre su papel en ello, y en este sentido, los colegios, centros de formación y las universidades son puntos fundamentales donde los ciudadanos pueden acceder a estos conocimientos. Por ello, se dotará a los Estados miembros de recursos para impulsar esta iniciativa, y concretamente se prevé movilizar unos 3.000 millones de € para invertir en infraestructuras más sostenibles.

e) Mandamiento verde: “no ocasionarás daños”.

A partir de la publicación del Pacto Verde Europeo, todas las acciones que se desarrollen posteriormente deben ser coherentes con el mismo para coadyuvar a en la transición justa hacia un futuro sostenible en la UE.

2) La Unión Europea como líder mundial

Aunque este proyecto se ha gestado en el seno de la Unión Europea, ello no es óbice para su expansión a nivel global, y de hecho resulta necesario para alcanzar los objetivos climáticos propuestos para 2050. Por esta razón, tanto la Comisión como el alto representante y los Estados miembros realizarán un esfuerzo para movilizar todos los canales diplomáticos tales como Naciones Unidas, el G7, el G20, etc. pues su cooperación es muy necesaria para extender el Pacto Verde más allá de las fronteras de la UE.

3) Un Pacto Europeo por el Clima

En este punto se destaca la importancia de la participación y el compromiso de los ciudadanos en el Pacto Verde Europeo, y por ello se pone en marcha el Pacto Europeo por el Clima²³ (aprobado el 9 de diciembre de 2020) que dé voz y espacio a todos en el diseño de nuevas acciones por el clima, permita la difusión de información y el comienzo de proyectos e iniciativas en esta materia.

²² Comisión Europea (2020). *Horizonte Europa: invertir para dar forma a nuestro futuro*. Recuperado el 11 de marzo de 2021 de https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/research_and_innovation_strategy_on_research_and_innovation/presentations/horizon_europe_es_invertir_para_dar_forma_a_nuestro_futuro.pdf

²³ Unión Europea (2020). *Pacto Europeo por el Clima*. Comisión Europea. https://europa.eu/climate-pact/index_es

4. EL PACTO VERDE EUROPEO Y LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

4.1. INTRODUCCIÓN

Para hacer realidad el Pacto Verde Europeo, se ha elaborado un presupuesto y establecido una serie de fondos que financien proyectos sostenibles, y que impulsen tanto la economía circular como la reducción del empleo de combustibles fósiles. Sin embargo, estas medidas deben ir acompañadas de otras de carácter tributario, cuya adopción presenta las siguientes ventajas:

1) Los impuestos verdes podrían desplazar a los impuestos que gravan las rentas del trabajo, pudiendo utilizarse la estructura ya existente del IVA²⁴. Además, esto no tendría un impacto económico negativo pues al reducir el IRPF, se incrementaría el consumo y por consiguiente, los ingresos de las empresas, y de la misma forma ocurriría con el empleo, pues al aumentar la demanda de ventas de las empresas se requeriría una mayor mano de obra. Estos trabajadores también verían aumentado su salario real, pues con la reducción del IRPF tendrían un mayor poder adquisitivo.

2) La fiscalidad verde sobre productos en la empresa podría ser un mecanismo para encontrar un equilibrio con respecto a las grandes multinacionales que emplean la planificación fiscal para eludir el pago de impuestos que gravan directamente las emisiones, y no el producto en sí.²⁵

3) Los impuestos verdes constituyen el mecanismo idóneo para internalizar los costes de las emisiones, y orientar el mercado hacia la transición ecológica y la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible.²⁶

4.2. PROPUESTAS FISCALES PARA EL DESARROLLO DEL PACTO VERDE EUROPEO

1) Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática

La fiscalidad es uno de los pocos ámbitos en lo que actualmente se continúa adoptando decisiones mediante el procedimiento legislativo especial, de manera que es el Consejo el que a propuesta de la Comisión toma las decisiones, y el Parlamento Europeo únicamente ejerce una función consultiva al respecto. Esto es

²⁴ DIXSON-DECLÈVE, S. (2021). *La CE abre la polémica sobre una nueva fiscalidad verde*. Obtenido de Eu Green Deal News: <https://eugreendeal.news/el-primer-paso-hacia-una-nueva-fiscalidad-verde/>

²⁵ En el mismo artículo citado *supra*, TANG, P. (2021).

²⁶ Estos objetivos fueron adoptados el 25 de septiembre de 2015 por los principales líderes mundiales, en el seno de las Naciones Unidas con la pretensión de erradicar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad, teniendo unas metas concretas a alcanzar en los próximos 15 años. Información obtenida de: ONU. *Objetivos y metas de desarrollo sostenible*. (2021). Consultado el 7 de abril de 2021, de <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>

considerado como un error por la Comisión, pues el Parlamento es un órgano elegido por sufragio directo, y su exclusión en esta materia atenta contra los principios democráticos de la Unión Europea.

Por este motivo, el 15 de enero de 2019, la Comisión emitió una Comunicación²⁷ con una propuesta de cambio del sistema de unanimidad a la votación por mayoría cualificada en materia de fiscalidad, debido a que *“la fiscalidad es la última política de la UE en la cual las decisiones se toman exclusivamente por unanimidad”*, y debido al contexto actual tan globalizado y tecnológico, en el que ya no sólo priman los intereses nacionales, este sistema ya no responde a las necesidades actuales. De hecho, el bloqueo en ocasiones es tal que en la Comunicación se indica que este problema *“impide avanzar hacia la consecución de los objetivos políticos de la UE y la plena realización del mercado único.”*

Para solucionarlo, la Comisión propone que se introduzca el sistema de la mayoría cualificada en ámbitos concretos de la fiscalidad, pudiéndose emplear la *cláusula pasarela* del art. 48.7 del TUE²⁸. Asimismo, el art. 192.2 del TFUE²⁹ contiene una cláusula similar relativa al ámbito medioambiental, lo cual es una muestra más de que el cambio de sistema en la toma de decisiones es factible.

2) Revisión de la Directiva de Fiscalidad de la Energía

Una de las primeras propuestas que se efectuaron tras la publicación del Pacto Verde Europeo fue la revisión de la Directiva de la Fiscalidad de la Energía³⁰, pues la Comisión considera que *“el régimen de imposición no es coherente con las políticas y los objetivos en los ámbitos de la energía y el clima. Aunque reflejan los modelos fiscales de los estados miembros, basados en gran medida en las necesidades de recaudación, las actuales políticas fiscales no consiguen integrar de forma sistémica el impacto del consumo de combustible y electricidad en la consecución de los objetivos de la UE en los ámbitos de la energía y el clima, ni en los de salud y medioambiente”* (COM/2219/117 final).

En el caso de España, en opinión de VILLAR EZCURRA (2021) ya existen varios instrumentos normativos (como la nueva Ley de Cambio Climático) que

²⁷ Comisión Europea. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo: Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE. Diario Oficial de la Unión Europea, COM (2019) 8 final.

²⁸ Según el art. 48.7 del Tratado de la Unión Europea: *“Cuando el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o el título V del presente Tratado dispongan que el Consejo se pronuncie por unanimidad en un ámbito o en un caso determinado, el Consejo Europeo podrá adoptar una decisión que autorice al Consejo a pronunciarse por mayoría cualificada en dicho ámbito o en dicho caso. El presente párrafo no se aplicará a las decisiones que tengan repercusiones militares o en el ámbito de la defensa”*.

²⁹ Según el art. 192.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: *“No obstante el procedimiento de toma de decisiones contemplado en el apartado 1, y sin perjuicio del artículo 114, el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, adoptará: a) disposiciones esencialmente de carácter fiscal”*

³⁰ Unión Europea. 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. Diario Oficial de la Unión Europea, «DOUE» núm. 283, de 31 de octubre de 2003, páginas 51 a 70.

reconocen la necesidad de adoptar medidas de fiscalidad medioambiental, prestando especial atención en el ámbito de la fiscalidad de la energía³¹. Una de las opciones que plantea la citada autora es que se transformen los impuestos que hasta ahora eran exclusivamente fiscales en impuestos medioambientales o con una finalidad extrafiscal. También apunta que deben tenerse en cuenta las restricciones que impone el Derecho de la UE a la hora de configurar un nuevo sistema tributario en materia de energía, sobre todo en lo que respecta a las ayudas de Estado.

En este sentido, se observa que tanto los impuestos energético-ambientales como los que recaen sobre los servicios digitales y la robótica³², son los de mayor actualidad y por tanto, los que requieren de una mayor revisión y adecuación a las circunstancias actuales.

3) Mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono

Según la Comisión Europea, mediante este instrumento se pondría un precio al carbono en las importaciones de determinados productos procedentes de fuera de la Unión Europea (aranceles), cobrando especial relevancia el concepto de “huella de carbono”.

4.3. RECUPERACIÓN ECONÓMICA Y SOSTENIBLE TRAS EL COVID-19

El Pacto Verde Europeo podría aportar soluciones para atender a la crisis económica ocasionada por el COVID-19 y transformar Europa en una economía sostenible y baja en emisiones de carbono, que se configure a través de los paquetes de recuperación.

Como muestra de ello, bajo el título de “Hacer de la recuperación de la UE un Green Deal” trece ministros de distintos Estados miembros de la UE escribieron una carta en la que solicitaban a la Comisión que con base en el Pacto Verde se iniciase una recuperación sostenible tras la pandemia ocasionada por el COVID-19 según transmitía. Además, hacen hincapié en que esta crisis ha puesto de manifiesto de dar soluciones tempranas a los problemas antes de que se globalicen y sean irreversibles, algo que podría ocurrir con el cambio climático si no se empieza a actuar ya.

Como medidas para acometer esta tarea, se propone aumentar las inversiones en movilidad sostenible y energías renovables, y sobre todo huir de las medidas a corto plazo, porque la crisis del COVID-19 podría causar una distracción respecto de los objetivos climáticos, pues los gobiernos pueden centrarse en tomar medidas

³¹ VILLAR EZCURRA, M. (10 de febrero de 2021). *La revisión pendiente de la fiscalidad de la energía*. Obtenido de Agenda Pública: <https://agendapublica.es/la-revision-pendiente-de-la-fiscalidad-de-la-energia/>

³² HINOJOSA TORRALVO, J., SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., y CRUZ PADIAL, I. (2020). *Tributos, servicios digitales y robótica*. Aranzadi Thomson Reuters.

que hagan frente a esta complicada situación a corto plazo, pero que no hagan nuestra economía más resistente frente a futuros retos, como el cambio climático.

Por otra parte, deben tenerse en cuenta que volver a los modelos tradicionales de negocios o al sistema tal y como se conocía antes del COVID-19 no va a solucionar los problemas medioambientales³³, y dado que esta materia es transversal, a la larga afectará a otras tales como la salud o la economía. Sin embargo, actualmente existe una oportunidad de corregir esta situación a través de los planes de recuperación tras la pandemia, y de cada gobierno depende introducir o no las medidas oportunas para una recuperación sostenible a largo plazo.

Por último, existe la posibilidad de que la crisis ambiental pueda aumentar la proliferación de enfermedades infecciosas en el futuro, ya que ambas materias se encuentran interconectadas. De esta forma, la disminución de la calidad del aire o del agua por las emisiones y vertidos puede contribuir a que se extiendan con mayor facilidad las enfermedades, sobre todo en las regiones más pobres³⁴.

5. LA TRANSICIÓN A LA DESCARBONIZACIÓN TRAS EL COVID-19

Atendiendo a las recomendaciones de la OCDE, los gobiernos han emprendido el camino hacia una recuperación económica, social y sostenible, en la que la acción fiscal puede ser de especial relevancia para obtener la financiación que requieren los distintos paquetes de medidas adoptados. En este contexto, surge la oportunidad de impulsar una recuperación “ecológica”, que acelere la transición hacia bajas emisiones de carbono, y hacia los objetivos marcados para el año 2030 y 2050 (neutralidad climática).

De esta forma, una vez que se haya iniciado esta fase se conseguirá un crecimiento más sostenible que en momentos anteriores y que creará una sociedad más fuerte, frente a aquellas que no tengan en cuenta los objetivos de descarbonización en sus paquetes de recuperación, pues retrasarán su transición ecológica e incrementarán sus costes a largo plazo. De hecho, aquellos planes que se centran en una recuperación a corto plazo suelen ser más perjudiciales para el medio ambiente porque siguen apoyan el uso de combustibles fósiles altos en carbono³⁵. Desgraciadamente, se ha observado que los planes de recuperación

³³ Así lo entiende OCDE (2020a). *Building Back Better: A Sustainable, Resilient Recovery after COVID-19*. OCDE.

³⁴ OCDE (2020b), *Environmental health and strengthening resilience to pandemics - OECD*, https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=129_129937-jm4ul2jun9&title=Environmental-health-and-strengthening-resilience-to-pandemics (consultado el 4 de abril de 2021).

³⁵ OCDE. (2020c). *COVID - 19 and the low-carbon transition. Impacts and possible policy responses*. OCDE. Recuperado el 4 de abril de 2021 de <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/covid-19-and-the-low-carbon-transition-impacts-and-possible-policy-responses-749738fc/>

puestos en marcha hasta ahora no han promovido suficientemente la lucha contra el cambio climático, aunque se ha reconocido la importancia de la recuperación sostenible³⁶. En este sentido, se observan las principales dificultades, en opinión de OCDE (2020c):

1) La crisis del COVID-19 ha reducido las emisiones, pero no frenará el cambio climático si las reducciones de emisiones son sólo temporales

La paralización de la actividad económica a nivel mundial ha provocado una gran reducción de la emisión de GEI, pero si ello no va acompañado de medidas para la acción por el clima, dicha reducción será algo temporal y se volverá a la situación inicial, que irá empeorando con el paso del tiempo.

No obstante, tal vez la pandemia genere cambios espontáneos en el comportamiento de la población que de alguna manera contribuyan a frenar el cambio climático. Por ejemplo, si se comienza a viajar menos porque ahora se puede teletrabajar, probablemente se reduzcan las emisiones en el transporte aéreo o ferroviario. Sin embargo, tal vez pueda suceder que se comience a utilizar más el transporte privado que el público por su seguridad, y ello traiga consecuencias negativas, y por ello, deberá fomentarse aquello que resulte positivo y disuadir de los comportamientos dañinos.

2) La crisis del COVID-19 pone en riesgo inversiones bajas en carbono

Para poder llevar a cabo la descarbonización se necesitan grandes inversiones en tecnología e innovación y una crisis como la que se vive actualmente dificulta esta tarea, pues se buscan soluciones a corto plazo que si bien pueden frenar temporalmente las repercusiones económicas, a largo plazo no traerá la sostenibilidad al sistema económico.

Actualmente el principal problema, además de la incertidumbre, es la bajada de precios de los combustibles fósiles a causa de la crisis, que desincentivan la inversión en tecnología de baja emisión en carbono. Por otro lado, las innovaciones que se requieren son bastante profundas, y suelen impulsarlas las empresas más jóvenes y pequeñas, principales afectadas por la crisis.

La clave para solucionar este problema es hacer que los objetivos climáticos sean parte de las medidas que contrarresten la difícil situación económica en la que se encuentra la sociedad post-COVID-19. Es cierto que en las primeras fases de la recuperación el objetivo era atender la demanda sanitaria y aquellos casos más urgentes, pero cuando más adelante se plantee de qué forma puede reactivarse la economía, el medio ambiente y la sostenibilidad deberán estar presentes.

³⁶ G20 (2020), *Communiqué G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting 15 April 2020 [Virtual]*.

5.1. RECONSTRUIR MEJOR

En este contexto, surge la propuesta “reconstruir mejor”³⁷ que si bien su objetivo principal es conseguir la recuperación económica tras la crisis sufrida, también aprovecha esta oportunidad para introducir una serie de cambios e inversiones que evitarán futuros peligros/riesgos derivados del cambio climático, enfermedades o la concurrencia de ambos.

Para ello, deben ponerse en marcha ciertas medidas de recuperación que tienen como punto en común su horizonte temporal: el largo plazo. De esta manera, coexistirán aquellas medidas de carácter más urgente para hacer frente a las necesidades más inminentes (por ejemplo, relacionadas con la salud o la creación de empleo) junto con aquellas que lograrán resultados relacionados con la sostenibilidad y la resiliencia a largo plazo.

Sin embargo, lo más importante a la hora de acometer esta tarea es tener en cuenta el bienestar de la población, así como las desigualdades que pueden producirse según cómo se configuren las medidas. En materia medioambiental, preocupa el impacto que puedan tener las políticas que se adopten sobre la población, y una solución para reducir las desigualdades (incluidas las de género) podría ser la aplicación de impuestos y prestaciones que sean progresivos, además de adaptar el mercado laboral a la transición ecológica.

Además, la OCDE (2020b) también ofrece una serie de recomendaciones para una recuperación con bajas emisiones de carbono:

a) Evitar el debilitamiento de las políticas en materia ambiental. Deben mantenerse los precios del carbono, y el resto de normativa ambiental preexiste, y no ponerse en marcha medidas fiscales (por ejemplo, las exenciones en los combustibles fósiles) que no sean acordes con esta normativa.

b) Ayudar a las empresas a gestionar los problemas de liquidez en todos los sectores, y condicionar el apoyo económico a las mejoras ambientales. Los rescates a las empresas podrían condicionarse al desarrollo de métodos de producción más sostenibles y eficientes energéticamente, y favorecer a aquellas empresas que inviertan en tecnología que facilite este proceso.

c) Aprovechar las oportunidades para apoyar cambios de comportamiento que puedan ayudar a una transición baja en carbono. por ejemplo, facilitando el teletrabajo y desplegando la banda ancha de alta velocidad.

d) Preparar con anticipación una cartera de proyectos bajos en carbono para la fase de recuperación. Los proyectos deben evaluarse por adelantado en términos

³⁷ Este término fue empleado por primera vez en 2006 a raíz del tsunami asiático de 2004, y desde entonces se utiliza para hacer referencia a la fase de recuperación y reconstrucción tras un desastre, para otorgar de mayor fortaleza a los sistemas económicos y sociales frente a futuras crisis. Respecto al COVID-19, se destaca: IRG (2020), *Recuperación del coronavirus. Reconstruir mejor*, <https://www.wri.org/coronavirus-recovery> (consultado el 4 de junio de 2020).

de ganancias laborales esperadas e intensidades de emisiones, tanto a corto como a largo plazo. Mejorar la comprensión de los impactos económicos y ambientales de los paquetes de políticas verdes utilizando métricas cuantificables ayudará a diseñar políticas más efectivas.

e) Invertir en infraestructura con bajas emisiones de carbono y evitar el bloqueo de tecnologías intensivas en emisiones.

f) Mantener el apoyo del gobierno a la innovación, continuar el desarrollo de tecnologías bajas en carbono. Además de la investigación básica, esto incluye el apoyo para la implementación y la demostración comercial para ayudar a lograr una escala de mercado a través del riesgo compartido entre los sectores público y privado.

g) Garantizar incentivos para el consumo, la inversión y la innovación con bajas emisiones de carbono durante la recuperación mediante la eliminación de los subsidios a los combustibles fósiles y el compromiso con la fijación de precios del carbono.

5.2. LOS PRESUPUESTOS VERDES

Igualmente, en apoyo a este proceso deberían elaborarse presupuestos ecológicos que den prioridad a aquellas inversiones que apoyen estos objetivos ecológicos, y así se movilicen los recursos públicos hacia las mismas³⁸. Además, deben tenerse en cuenta las circunstancias de cada país, pues puede que algunos ya estén en las condiciones propicias para poder llevar a cabo la transición, y otros aún necesitan desarrollar sus instituciones y sistemas para acoger las nuevas medidas. Así, se proponen las siguientes medidas fiscales:

1) Relación entre la política de gasto y las medidas fiscales para apoyar la recuperación verde

Según la OCDE (2020c), aunque los paquetes de medidas para la recuperación sean de signo “verde” y se centren en la sostenibilidad, no todos sus fondos o políticas irán destinados exclusivamente a proyectos de apoyo a la transición ecológica, pues deberá reservarse una parte de los mismos para paliar las repercusiones económicas causadas por el COVID-19. En este sentido, el precio al carbono así como otras políticas fiscales relacionadas pueden lograr que aquellas políticas que no son “verdes” o ambientales, puedan contribuir a los objetivos ecológicos, aunque sea de forma indirecta.

Por otro lado, en ocasiones la política de gastos puede emplearse para introducir algunas medidas fiscales ecológicas, por ejemplo, si en el presupuesto se

³⁸ OCDE. (2020d). *Green budgeting and tax policy tools to support a green recovery*. OCDE. Recuperado el 4 de abril de 2021 de <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/green-budgeting-and-tax-policy-tools-to-support-a-green-recovery-bd02ea23/>

recoge un apoyo a los programas de eficiencia energética o de reducción de emisiones de carbono, se podrán introducir a largo plazo precios al carbono. Al contrario, los ingresos generados por los impuestos ambientales pueden destinarse a aquellos que resulten más perjudicados por la transición ecológica o incluso por otros factores que no tengan tanta relación con el medio ambiente (por ejemplo, hogares de bajos ingresos o cualificación).

De esta forma, a través de las medidas fiscales se puede contribuir a la protección del medio ambiente, pero también a aumentar los ingresos del Erario público, y ello puede contribuir, por ejemplo, a impulsar la economía en la sociedad post-pandémica. En este escenario, los tributos ambientales pueden ser claves, y por ello en el apartado siguiente se detalla como diseñarlos para lograr los objetivos expuestos anteriormente, sobre todo en el caso de la descarbonización.

2) La fijación de precios del carbono

Se trata de una herramienta fundamental en la política fiscal verde porque impulsa aquellos proyectos de tecnologías neutrales en carbono a la par que se reducen las emisiones, por lo que se acelera el proceso de descarbonización. No obstante, fijar el precio del carbono no es una tarea fácil, y de hecho actualmente es demasiado bajo para incentivar todos los cambios que se pretenden según OCDE (2020c).

Por otra parte, si bien es cierto que los sistemas de comercio de emisiones (como el RCDE-UE) están contribuyendo en esta tarea, sigue siendo insuficiente pues aún existen en muchos países bonificaciones o exenciones respecto de los combustibles fósiles que al final anulan este proceso. Por tanto, la reforma de los precios del carbono debe acometerse junto con la reforma fiscal que elimine las facilidades a los combustibles fósiles e incentive la reducción de emisiones de carbono. Mientras tanto, una solución a corto plazo podría ser el uso de “abatement payments” (pagos de reducción) que constituyen un sistema de recompensas a las empresas y ciudadanos por reducir las emisiones de carbono.

3) La hipótesis del doble dividendo en la recuperación verde

Como se ha comentado anteriormente, lo más apropiado sería que los paquetes de recuperación estuvieran completamente alineados con los objetivos climáticos e impulsasen la descarbonización, pero no por ello todos sus elementos deben ir exclusivamente enfocados a este fin (extrafiscal). De esta forma, también pueden implantarse figuras tributarias que si bien tienen un fin principalmente recaudatorio, de manera secundaria podrían tratar de favorecer la consecución de los objetivos medioambientales (OCDE, 2020c).

Por ejemplo, los Impuestos sobre la Electricidad no suelen incentivar (al menos de forma directa) a que los productores de energía o los consumidores cambien a fuentes más limpias, o a que reduzcan sus emisiones en carbono en el sector eléctrico.

Esto sucede porque en la mayoría de los casos, cuando se introduce el impuesto sobre la electricidad no se realiza distinción en cuanto a la fuente de energía o la emisión de carbono que se produzca, y ello podría solventarse o bien, gravando únicamente la electricidad generada a partir de combustibles fósiles; o bien, eximiendo del impuesto a aquellas instalaciones que traten de emplear fuentes alternativas, por ejemplo, la energía solar.

Así, sería posible mantener la finalidad fiscal del impuesto y a su vez incentivar la búsqueda de fuentes de energía alternativas y compatibles con los objetivos climáticos. En este sentido, el Impuesto sobre Sociedades también debería ser objeto de reforma para colaborar en la recuperación sostenible.

6. CONCLUSIONES

1ª) En el presente trabajo se muestra como en la recuperación económica tras la pandemia sufrida por el COVID-19, la sostenibilidad medioambiental constituye un aspecto fundamental en consonancia con los *Objetivos de Desarrollo Sostenible* y el Pacto Verde Europeo, que imponen una transformación de la estructura y orientación de los impuestos.

2ª) En este sentido, los *impuestos verdes*, junto con otros instrumentos económicos son imprescindibles para internalizar costes y no distorsionan el mercado, sino que lo mejoran y para tener éxito debe influir de forma directa en la conducta del sujeto pasivo, para lo que debe determinarse con precisión el objetivo ambiental que se propone y vincular a éste el pago del impuesto.

3ª) Por último, también deberían desarrollarse otras figuras tributarias, que obtengan ingresos para financiar la recuperación, y modifiquen las conductas de la población para hacerlas compatibles con la transición ecológica y la descarbonización perseguidas.

7. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, L. (2004). Los impuestos especiales como tributos medioambientales. *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local. Fundación Democracia y Gobierno Local*, 229-246.

BOKOBO MOICHE, S. (2000). "Tributación ambiental. Una respuesta a las necesidades económicas de los municipios turísticos". En *Municipios turísticos, tributación y contratación empresarial, formación y gestión del capital humano* (pp. 279-294). Tirant lo Blanch.

CASADO OLLERO, G. (1991). Los fines no fiscales de los tributos . *Revista de Derecho Tributario y de Hacienda Pública*, 455-512.

DIXSON-DECLÈVE, S. (2021). *La CE abre la polémica sobre una nueva fiscalidad verde*. Obtenido de Eu Green Deal News: <https://eugreendeal.news/el-primer-paso-hacia-una-nueva-fiscalidad-verde/>

FERNÁNDEZ DE GATTA, D. (2020). "El ambicioso pacto verde europeo". *Actualidad Jurídica Ambiental*, n. 101.

GALERA RODRIGO, S. (2021). *¿Un Pacto Verde sin fiscalidad ambiental?* Obtenido de Agenda Pública: <https://agendapublica.es/un-pacto-verde-sin-fiscalidad-ambiental/>

GARCÍA LUQUE, E. I. (2011). *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*. Lex Nova.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. (2014). Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario. *Revista técnica tributaria*, (107), 147-170.

HERRERA MOLINA, P., y CARBAJO VASCO, D. (2004). Marco general jurídico de la tributación medioambiental. En BUÑUEL GONZÁLEZ, M. *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*. Civitas.

HINOJOSA TORRALVO, J. J. (1989). "Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas". *Impuestos* (Madrid. Ed. Quincenal) 2, pp. 132-145. 1989.

HINOJOSA TORRALVO, J., SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., y CRUZ PADIAL, I. (2020). *Tributos, servicios digitales y robótica*. Aranzadi Thomson Reuters.

LABANDEIRA VILLOT, X. (2008). Imposición ambiental y cambio climático. *Principios: estudios de economía política*, 85-94.

LARREA BASTERRA, M. (2020). Tendencias en fiscalidad energética y medioambiental en el entorno europeo. *Cuadernos Orkestra*

OCDE. (2020a). *Building Back Better: A Sustainable, Resilient Recovery after COVID-19*. OCDE. (2020b). *Environmental health and strengthening resilience to pandemics*.

OCDE (2020c). *COVID – 19 and the low-carbon transition. Impacts and possible policy responses*.

OCDE. (2020d). *Green budgeting and tax policy tools to support a green recovery*. OCDE.

RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. E. (2005). El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día. *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*.

SERRANO ANTÓN, F. (1998). Justificación técnico-jurídica de los impuestos medioambientales. *Fiscalidad ambiental*.

TANG, P. (2021). *La CE abre la polémica sobre una nueva fiscalidad verde*. Obtenido de EU Green Deal News: <https://eugreendeal.news/el-primer-paso-hacia-una-nueva-fiscalidad-verde/>

THOMAS, G. (5 de febrero de 2021). *La CE abre la polémica sobre una nueva fiscalidad verde*. Obtenido de EU Green Deal News: <https://eugreendeal.news/el-primer-paso-hacia-una-nueva-fiscalidad-verde/>

UNIÓN EUROPEA. (2019). Pacto Verde Europeo (European Green Deal).

UNIÓN EUROPEA. (2020). *Comisión Europea. Un Pacto Verde Europeo*. Obtenido de Web oficial de la UE: https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_es

VILLAR EZCURRA, M. (10 de febrero de 2021). *La revisión pendiente de la fiscalidad de la energía*. Obtenido de Agenda Pública: <https://agendapublica.es/la-revision-pendiente-de-la-fiscalidad-de-la-energia/>