NOTA JURÍDICA SOBRE LA POSIBILIDAD DE INTRODUCIR EN ESPAÑA GRAVÁMENES FINALISTAS A LA AVIACIÓN

I. SOLICITUD DE T&E Y OBJETO DE LA NOTA JURÍDICA

La presente nota sobre la eventual creación de un gravamen finalista a la aviación, para la creación de un "SAF Fund", se emite a solicitud de la entidad *Transport & Environment* (T&E) y tiene por objeto la realización de un breve análisis de las cuestiones legales y de técnica tributaria, respecto de los aspectos concretos de una eventual regulación en España y que se someten a mi consideración, con carácter preliminar y sin pretensión de constituir un estudio completo y exhaustivo de la materia.

El análisis de las figuras existentes en el ámbito internacional y los datos relativos a las mismas, que se tienen en cuenta en esta nota, son los facilitados por T&E y sus colaboradores, sin que se haya hecho un trabajo de elaboración propia.

En concreto, se solicita por parte de T&E una nota jurídica breve que analice las siguientes cuestiones:

1. Gravamen sobre pasajeros de avión: (i) Viabilidad jurídica y constitucional de establecer en España un impuesto o gravamen estatal sobre pasajeros de avión, similar a los modelos existentes en otros países europeos; (ii) encaje competencial dentro del ordenamiento español, incluyendo las posibles implicaciones derivadas del reparto competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas (CCAA); (iii) interacción con el marco regulatorio aeroportuario existente (incluyendo, en su caso, el papel de AENA y las limitaciones derivadas del régimen aeroportuario vigente).

2. Afectación de ingresos a la descarbonización del transporte aéreo: (i) Posibilidad jurídica de crear un fondo o mecanismo específico dentro del ámbito presupuestario estatal para financiar medidas de descarbonización de la aviación; (ii) alcance y límites de la denominada afectación o "*earmarking*" de ingresos en el ordenamiento español; (iii) viabilidad de destinar, total o parcialmente, a dicho fondo los ingresos procedentes de un eventual gravamen sobre pasajeros.

3. Ingresos procedentes del ETS de aviación: (i) Posibilidad jurídica de asignar o vincular, total o parcialmente, los ingresos que percibe España derivados del ETS de aviación a objetivos específicos de descarbonización del transporte aéreo; (ii)

limitaciones derivadas tanto del Derecho presupuestario español como del marco jurídico europeo.

4. Fiscalidad aplicable a la aviación privada: (i) Posibilidad de establecer en España una fiscalidad específica para jets privados o aviación de negocios, inspirada en modelos existentes en otros países europeos, particularmente en Francia; (ii) posibles bases imponibles, límites jurídicos y consideraciones constitucionales relevantes para diferenciar entre aviación comercial y aviación privada.

II. ANTECEDENTES REGULATORIOS Y PROPUESTAS RECIENTES

En España, el establecimiento de tributos sobre la aviación comercial es una cuestión que tiene ya cierto desarrollo, en la medida en que existe un impuesto autonómico en Cataluña que grava la aviación comercial y, asimismo, el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria contiene un análisis y propuestas concretas de reforma fiscal medioambiental sobre esta materia.

2.1. Cataluña

Cataluña cuenta con el único "tributo medioambiental" sobre la aviación comercial que existe en España. El impuesto especial (IEONA), regulado por la Ley 12/2014, de 10 de octubre (arts. 2-10) e inspirado en los precedentes en Francia, Alemania y Reino Unido, recae "sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial" y su objeto es "gravar la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros y de mercancías en los aeródromos durante el ciclo LTO (*landing and take-off*), que comprende las fases de rodaje de entrada al aeropuerto, de rodaje de salida del aeropuerto, de despegue y de aterrizaje, por el riesgo que provoca en el medio ambiente".

Cabe destacar que el impuesto grava las emisiones a la atmósfera en "aeródromos pertenecientes a municipios declarados zonas de protección especial del ambiente atmosférico por la normativa vigente" y que su base de cálculo se establece en función de las cantidades de emisiones estimadas, por lo que no se trata técnicamente de un impuesto sobre los viajeros ni tampoco de un impuesto aplicado directamente sobre el consumo de queroseno, pero, en la práctica, se parece mucho más a este último, en la medida en que se aplica sobre las emisiones que proceden de la utilización de dicho combustible y tiene un efecto general y no limitado a los viajeros de carácter nacional o internacional.

Pese a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo (TS) que avala su legalidad al declarar que "la ilegalidad, a la luz del Derecho en materia de ayudas de Estado, de determinados supuestos de no sujeción o exención (…) no afecta a la legalidad del tributo en sí mismo" (STS de 30 de abril de 2024, rec. cas. 7341/2022 y STS de 6 de mayo de 2024, rec. cas. 7393/2022, entre otras), el TS (Auto de 11 de noviembre de 2025, rec. cas. 5827/2023) ha planteado cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre la compatibilidad del IEONA con el Derecho de la UE (art. 14.1.b) de la Directiva 2003/96, de 27 de octubre, de Fiscalidad de la Energía (DFE) y del art. 1.2 de la Directiva 2008/118, de 16 de diciembre, de impuestos especiales armonizados).

Entiende el TS que, pese a que la Ley invoca una finalidad extrafiscal medioambiental, el régimen jurídico del IEONA no muestra mecanismos de afectación que garanticen un vínculo directo entre los ingresos recaudados y la finalidad específica medioambiental, conforme exige la doctrina *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, Sentencia de 27 de febrero de 2014) ni tampoco tiene un diseño disuasorio coherente con esa finalidad. Asimismo, el Auto destaca que la base imponible se determina por kilogramos de NOx emitidos durante LTO con factores EMEP/EEA y que el tope de 20.000 vuelos por período impositivo (no vigente) no se alinea con la lógica medioambiental, generando dudas sobre la coherencia de su diseño legal. Además, a diferencia del impuesto gallego sobre contaminación atmosférica, el IEONA podría trasladarse íntegramente al pasajero en el precio del billete, como ocurría en el caso del impuesto sueco, analizado en la Sentencia de 10 de junio de 1999 dictada en el asunto *Braathens* (C-346/97), lo que refuerza su calificación de "impuesto indirecto" en el sentido de las Directivas de la UE. El juicio de legalidad del impuesto catalán queda, por tanto, pendiente del pronunciamiento del TJUE, respecto al marco de las Directivas mencionadas.

2.2. Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (LBRT, 2022)

La propuesta número 4 del LBRT contempla la creación de un gravamen al queroseno utilizado en aviación, siguiendo las directrices contenidas en la propuesta de revisión de la DFE, que contempla un tipo impositivo mínimo de 10,75 €/GJ y un período transitorio de 10 años. El LBRT contiene simulaciones que distinguen entre transporte nacional e internacional y recomienda (i) su introducción gradual; (ii) el uso mayoritario de los ingresos obtenidos para (a) compensaciones sectoriales; (b) desarrollo y adopción de tecnologías limpias; (c) compensaciones a los hogares de menor capacidad económica para garantizar su acceso a este medio de transporte; (d) compensación parcial a los

residentes de Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla para trayectos a otros lugares del

territorio español (pp. 251-252).

2.3. Iniciativas de la UE

La DFE entró en vigor en 2003 y establece normas armonizadas y tipos mínimos de imposición, de modo que los Estados miembros de la UE pueden aumentarlos.

En su versión vigente, los Estados miembros deben declarar exentos los productos energéticos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea (queroseno y otros combustibles), distinta de la navegación de recreo privada, pudiéndose limitar dicha exención únicamente al queroseno (código NC 2710 19 21), si bien se reconoce la posibilidad de gravar los vuelos domésticos.

En la propuesta de la Comisión Europea de revisión de la DFE (de 14 julio de 2021), el queroseno utilizado como combustible en el sector de la aviación dejará de estar totalmente exento (art. 14.1 DFE) de impuestos energéticos para la navegación aérea dentro de la UE -vuelos entre dos aeropuertos situados en la Unión, incluidos los nacionales- que no sean de negocios ni de recreo y, durante un período de diez años, los tipos impositivos mínimos aplicables a estos combustibles aumentarán gradualmente, mientras que los combustibles sostenibles destinados a estos sectores disfrutarán de un tipo mínimo nulo a fin de fomentar su utilización. Se prevé que la recaudación de un impuesto sobre el combustible de queroseno sea sencilla, puesto que su suministro se concentra en los aeropuertos, y solo hay unos pocos en cada Estado miembro.

A los efectos de la interacción de los gravámenes indirectos a la aviación, armonizados o no a nivel de la UE, con el ETS, es de interés tener en cuenta la doctrina del TJUE en su Sentencia de 21 de diciembre de 2011, dictada en el asunto *Air Transport Association of America* (C-366/10), donde se aclaró que "a diferencia de un derecho, de un gravamen o de una tasa que grave el consumo de combustible", el régimen aplicado por el ETS (Directiva 2003/87, de 13 de octubre) "además de que *no pretende crear un ingreso en favor de los poderes públicos*, no permite en modo alguno determinar, basándose en una base imponible y en un tipo definidos a priori, el importe que se devengará por tonelada de combustible consumido por todos los vuelos realizados en un año natural" (ap. 141, la cursiva es nuestra), de lo que resulta que "tal régimen se distingue fundamentalmente del régimen sueco controvertido en el asunto que dio lugar a la sentencia de 10 de junio de 1999, *Braathens* (C-346/97, Rec. p. I-3419), en el que

el Tribunal, en el apartado 23, consideró que, por lo que respecta a un impuesto de protección medioambiental pagado íntegramente al Estado, *este impuesto gravaba el*

consumo de carburante en sí mismo, en particular, porque existía una relación directa e indisociable entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes contempladas por dicho impuesto, constituyendo éste, por tanto, un impuesto especial que gravaba la navegación aérea interior de carácter comercial, que infringía la exención prevista por las directivas aplicables en la materia" (ap. 142, la cursiva es nuestra).

El artículo 3 de la Directiva 92/12, de 25 de febrero, de armonización de impuestos es peciales, en sus apartados 2 y 3 contempla expresamente la facultad de los Estados miembros de gravar con impuestos indirectos los hidrocarburos y los servicios relacio nados con su utilización en los siguientes términos: "2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en rela ción con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. 3. Los Estados miembros conserva rán la facultad de introducir o mantener gravámenes sobre otros productos que no sean los enunciados en el apartado 1, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras. Con la misma limitación, los Estados miembros conservarán igualmente la facultad de impo ner gravámenes a prestaciones de servicios siempre que no tengan el carácter de im puestos sobre el volumen de negocios, incluidas las relacionadas con los productos ob jeto de impuestos especiales".

2.4. La Ley 9/2025, de 3 de diciembre, de Movilidad Sostenible

En España, ya se han creado con anterioridad fondos del tipo del que se plantea en la consulta y, en concreto, la Ley de Movilidad Sostenible crea el Fondo Estatal de Contri bución a la Movilidad Sostenible (FECMO-FCPJ, art. 56), destinado a otorgar subven ciones dirigidas a financiar: (i) una parte de los costes operativos de los transportes públicos colectivos urbanos de viajeros; (ii) proyectos de inversión orientados a la me jora, sostenibilidad, digitalización y accesibilidad universal de la movilidad urbana y (iii) acciones de interoperabilidad en el territorio del Estado.

Esta misma Ley prevé que sus recursos "estarán constituidos exclusivamente por las cantidades que anualmente se establezcan en el crédito destinado a la aportación al

mismo, que se recoja en los presupuestos generales del Estado, y solo podrá incremen tarse por otros ingresos provenientes de impuestos u otros tributos según se determine

en las correspondientes normas con rango de ley".

III. ANÁLISIS DE LAS CUESTIONES CONSULTADAS

3.1. Gravamen sobre pasajeros de avión

3.1.1. Viabilidad jurídica y constitucionalidad

Como quiera que, en España, la regulación sobre el establecimiento de tributos es de carácter constitucional, la viabilidad jurídica se circunscribe, fundamentalmente, a la constitucionalidad del tributo.

La Constitución Española (CE) confiere al Estado la potestad originaria para establecer tributos mediante norma con rango de ley (art. 133.1 CE), con los requisitos de sujeción a los principios de capacidad económica, igualdad, generalidad y no confiscatoriedad (art. 31.1 CE), exigiéndose del sistema fiscal, a su vez, la aplicación de los principios de justicia y progresividad.

Por otra parte, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional (TC), la CE ampara tanto la creación de tributos con fines fiscales como extrafiscales. Además, el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, 2003) expresamente establece que "los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, *podrán servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*" (la cursiva es nuestra).

A lo anterior hay que añadir la transcendental regulación constitucional sobre la protección del medio ambiente (art. 45 CE) y la aplicación transversal del principio del Derecho de la UE de "quien contamina paga" (QCP, art. 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, TFUE), que se proyecta también sobre la totalidad del sistema tributario español. Además, el TJUE ha aclarado que cada Estado miembro puede decidir qué instrumento utilizar para cumplir las exigencias del principio QCP, de modo que puede utilizarse una tasa, un canon, un impuesto o cualquier otra modalidad para hacerlo efectivo (Sentencia de 25 febrero de 2010, *Pontina Ambiente Srl y Regione Lazio*, C-172/08, ap. 33).

Teniendo en cuenta lo anterior, sin perjuicio de las exigencias del Derecho de la UE, no existe ningún inconveniente en España, de tipo jurídico, para establecer un impuesto

sobre pasajeros de avión, con independencia del destino que quiera atribuirse a los fondos obtenidos, de carácter presupuestario o de afectación específica a las políticas SAF, siempre y cuando la norma respete los indicados principios constitucionales.

En las opciones planteadas, no encuentro ningún obstáculo de tipo constitucional para la creación en España del impuesto en cuestión, siendo decisión del legislador el establecimiento de la afectación de los recursos recaudados a los fines medioambientales que se plantean.

Aunque el análisis del Derecho de la Unión Europea excedería tanto del objetivo como de la extensión establecida para esta nota, sí puedo anticipar que, en mi opinión, un gravamen sobre los pasajeros similar al modelo francés no debería suponer un problema en cuanto a la aplicación de la DFE, siendo la cuestión fundamental que se debe considerar en el diseño el respeto a las reglas de competencia.

3.1.2. Cuestiones competenciales dentro del ordenamiento español

En cuanto a las competencias para establecer tributos en España, la potestad tributaria se reconoce por la CE tanto al Estado (potestad originaria) como a las Comunidades Autónomas (CCAA, potestad derivada). En el caso de las CCAA, el ejercicio de su potestad tributaria, de acuerdo con la CE y sus Estatutos, resulta limitado por lo previsto en las leyes estatales y, en particular, en la Ley Orgánica 8/1989, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA (LOFCA,1980) y su prohibición de gravar “hechos imponibles gravados por el Estado” (art. 6.2 LOFCA), que explica que, precisamente, sea el ámbito de la tributación medioambiental el que provoca más tributos propios autonómicos.

Además, la CE (Disposición Adicional 1ª) contempla la singularidad de los territorios forales del País Vasco y Navarra, que se rigen por las normas del Concierto Económico (Ley 12/2002, de 23 de mayo) y del Convenio (Ley 28/1990, de 26 de diciembre), respectivamente. En este caso, deberían adoptar impuestos idénticos o similares al estatal en sus propios territorios (así, por ejemplo, el art. 35 de la Ley 12/2002 establece que “los demás impuestos indirectos se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado” y, en el mismo sentido, el art. 35.5 Ley 28/1990).

Como el impuesto propuesto se plantea a nivel estatal, no existe ninguna duda sobre la habilitación competencial del Estado para su establecimiento y regulación. Por otra

parte, no existe en el ámbito de las CCAA ningún otro impuesto de la misma naturaleza, sin perjuicio del impuesto catalán, que es un gravamen “propio” (art. 157.1 b) CE) y que afecta, además, a las compañías aéreas, planteando un problema de superposición de figuras tributarias sobre el mismo objeto, aunque con definiciones y aspectos

cuantitativos distintos en su configuración legal, que, en la práctica, requeriría la adopción de decisiones sobre la coordinación adecuada de ambos tributos o la supresión del impuesto catalán con las compensaciones correspondientes, en favor de Cataluña a cargo del Estado, mientras se mantenga el impuesto estatal (art. 6.2 *in fine* LOFCA).

3.1.3. Interacción con el marco regulatorio aeroportuario existente

El impuesto propuesto no interfiere ni con las funciones ni con las competencias de AENA ni entra en colisión con los derechos o tasas que puedan ser exigidos por AENA en relación con los diversos servicios aeroportuarios que se prestan en España en los aeropuertos que gestiona.

AENA no tiene ningún tipo de competencias respecto de la creación de impuestos ni respecto de la afectación del destino de la recaudación a una u otra finalidad medioambiental relacionada con la actividad aeroportuaria.

La Directiva 2009/1, de 11 de marzo, constituye el marco europeo relativo a las tasas aeroportuarias y establece los principios comunes (no discriminación y transparencia, entre otros), que han de regir en todos los Estados miembros. La "tasa aeroportuaria" se define como "toda exacción percibida en beneficio de la entidad gestora del aeropuerto y a cargo de los usuarios del aeropuerto, abonada a cambio del uso de las instalaciones y los servicios prestados exclusivamente por la entidad gestora del aeropuerto y relacionados con el aterrizaje, el despegue, la iluminación y estacionamiento de aeronaves, y el tratamiento de los pasajeros y la carga" (art. 2.4).

Por su parte, la Ley 21/2003, de 7 de julio, de Seguridad Aérea, modificada por la Ley 1/2011, de 4 de marzo, determina los ingresos de AENA (tarifas AENA), diferenciando los que provienen de prestaciones patrimoniales de carácter público de los que proceden de precios privados (art. 68). Por su parte, la Ley 18/2014, de 15 de octubre, establece el marco regulatorio al que quedan sujetos los servicios aeroportuarios básicos, mientras que hay otras tasas y prestaciones en cuya gestión participa AENA, pero que remuneran servicios prestados a otras entidades.

3.2. Afectación de ingresos a la descarbonización del transporte aéreo y creación de un "SAF Fund"

La decisión sobre la afectación de los ingresos recaudados está atribuida al legislador, que, igualmente, tiene la facultad de acordar la creación de fondos o mecanismos

específicos, dentro del ámbito presupuestario estatal, para financiar medidas de descarbonización de la aviación, sin perjuicio de que también se pueda utilizar para la gestión de los recursos alguna de las instituciones existentes que tienen funciones en esta materia.

La Ley de creación del eventual "SAF Fund" (que sería un fondo carente de personalidad jurídica, FCPJ) determinaría expresamente su adscripción a la Administración General del Estado y regularía su régimen jurídico, siendo también de aplicación la Ley 40/2015 y el resto de las normas de Derecho Administrativo general y especial y quedando sometido dicho Fondo al régimen de control de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP, 2003).

Respecto del alcance y límites de la denominada afectación o "*earmarking*" de ingresos en el ordenamiento español, hay un conjunto de regulaciones relativa al control financiero de los gastos públicos, a la contratación del sector público, a las subvenciones, a las ayudas de Estado prohibidas por el Derecho de la UE y hay también otras normas, de carácter general, que deben ser tenidas en cuenta, pero no existe ningún tipo de restricción constitucional a la creación de fondos con finalidad específica u otros mecanismos de gestión de los recursos obtenidos para fines de carácter medioambiental. Aunque la LGP establece como principio rector el de "no afectación" de los ingresos púbicos a un gasto determinado, también reconoce la excepción de que "por ley se establezca su afectación a fines determinados" (art. 27.3 LGP).

En todo caso, la ley reguladora del eventual "SAF Fund" debe velar porque la gestión y los usos del fondo respeten las normas sobre ayudas de Estado, de manera que no haya compensaciones asimétricas que favorezcan selectivamente a determinadas empresas o ventajas indebidas.

En la UE para el periodo 2028-2034 se prevé un Marco Financiero Plurianual (MFF) con nuevas fuentes de financiación vinculadas a los objetivos climáticos, como el ETS y el CBAM. En el Dictamen 04/2026 del Tribunal de Cuentas Europeo se recuerda que la primera propuesta de un nuevo recurso propio ETS data de 2018 y se advierte que no es un recurso estable debido a la volatilidad de los precios de subasta de los derechos

de emisión y resulta difícil de prever a largo plazo (p. 24). Habrá que estar a la evolución de estas propuestas que desde la UE pueden ser de importancia.

3.3. Ingresos procedentes del ETS de aviación

Con carácter previo, conviene advertir que el régimen de comercio de derechos de emisión UE (RCDE-UE, ETS) ha sido objeto de una profunda reforma en el marco del

paquete legislativo "*Fit for 55*". La aviación se incluyó en el ETS en 2012 y, desde entonces, los operadores de aeronaves que operan en el EEE deben cumplir anualmente con las obligaciones del sistema (supervisar, informar y verificar emisiones y entregar permisos), si bien más del 80% de los derechos se asignan gratuitamente.

La Directiva 2023/958, de 10 de mayo (ETS2) que modifica la 2003/87, de 13 de octubre (ETS1) en lo que respecta a la aviación, ha cambiado (i) el calendario de ciclo de cumplimientos (con efectos desde el 1 de enero de 2024) y (ii) la metodología de cálculo y ha establecido un nuevo mecanismo de apoyo (mediante asignación gratuita) destinado al uso de combustibles de aviación sostenibles y de otros combustibles de aviación no derivados de combustibles fósiles (*SAF allowances*).

En estos momentos, la UE está revisando el sistema de ETS-UE y el Mecanismo de Ajuste en Frontera al Carbono (CBAM, por sus siglas en inglés), por lo que habrá que estar a la regulación que finalmente resulte. Se anuncia para julio de 2026 la publicación de la evaluación del sistema y Propuestas legislativas por parte de la Comisión Europea, que podría ampliar el alcance del ETS a los vuelos que salen de la UE y eximir a los entrantes o mantener el alcance intraeuropeo.

En España es posible que una ley prevea la afectación de algunos ingresos públicos a finalidades específicas de interés general o dentro del ámbito de las funciones del Estado, sin perjuicio de que la regulación, aplicación y gestión de dichos recursos está sometida al marco jurídico general que se ha mencionado en el apartado anterior 3.2.

En cualquier caso, en el horizonte temporal a medio plazo, será necesario regular la coordinación de los ETS con los impuestos sobre la energía aplicables al queroseno a partir de 2035 y con cualquier otro impuesto o prestación no tributaria estatal que afecte al sector de la aviación.

3.4. Fiscalidad aplicable a la aviación privada

De acuerdo con la fundamentación expuesta anteriormente, es posible establecer en España una fiscalidad específica para jets privados o aviación de negocios, inspirada

en modelos existentes en otros países europeos, particularmente en Francia. Ahora bien, existen límites jurídicos derivados de la normativa de la UE sobre el control de ayudas de Estado y del principio de no discriminación. El diseño deberá ser adecuado especialmente en lo que respecta a la fijación de las bases imponibles y a los límites jurídicos y consideraciones constitucionales relevantes para diferenciar entre aviación comercial y aviación privada.

La Ley española de Impuestos Especiales establece la exención del Impuesto sobre Hidrocarburos para el avituallamiento de productos incluidos en su ámbito objetivo cuando se destinen a "su utilización como carburante en la navegación aérea, con excepción de la aviación privada de recreo" (art. 51.2.a) Ley 28/1992, de 28 de diciembre).

En consecuencia, en el caso de la aviación privada, no solo existe la posibilidad de crear figuras distintas del impuesto especial sobre los hidrocarburos, en los mismos términos que se han indicado ya, sino que también cabe la posibilidad de restringir o eliminar la exención de los impuestos especiales sobre el queroseno. En este caso, tendría especial importancia su coordinación con el ETS.

3.5. Consideraciones sobre otras limitaciones del Derecho de la UE

Aparte de las exigencias derivadas de las Directivas de armonización fiscal en el ámbito de los impuestos indirectos, a las que hemos hecho mención, también las normas sobre libertades de circulación (especialmente, derecho de establecimiento y libre prestación de servicios, arts. 49, 56 y 58.1 TFUE) y sobre ayudas de Estado (art. 107 TFUE) deben tenerse especialmente en cuenta en el diseño de los gravámenes estudiados, al igual que los principios de igualdad de trato, no discriminación y proporcionalidad.

En el asunto C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri* contra la Región de Cerdeña, el TJUE (Sentencia de 17 de noviembre de 2009), en relación con un impuesto regional sobre las escalas turísticas de aeronaves utilizadas para el transporte privado de personas, exigible únicamente a los operadores con domicilio fiscal fuera del territorio regional, interpretó que el impuesto contravenía la libre prestación de servicios y constituía una ayuda de Estado a las empresas con domicilio fiscal en Cerdeña, afirmando que "independientemente del lugar de residencia o establecimiento, todas las personas físicas y jurídicas que hacen uso de los servicios de que se trata se encuentran, al contrario de lo que sostiene la Región de Cerdeña, en una situación

objetivamente comparable a efectos del referido impuesto por lo que respecta a las consecuencias para el medio ambiente" (ap. 37).

Es importante que el diseño del eventual gravamen en España asegure su aplicación sin distinción de la nacionalidad de la compañía aérea o de los pasajeros y se calcule atendiendo a criterios objetivos y no discriminatorios, como puede ser la distancia del vuelo. Las exenciones y bonificaciones serán posibles pero siempre que respondan a

criterios objetivos de interés general.

Entre las cuestiones que desde la perspectiva de las ayudas de Estado habría que valorar cuidadosamente está la del respectivo tratamiento de las líneas aéreas comerciales frente a otras modalidades de uso privado o de servicios individualizados, en la medida en que, si no se abordase la tributación por parte de estos pasajeros de modalidades individualizadas de viajes en avión, podría existir una discriminación injustificada en perjuicio de las líneas aéreas comerciales y de los viajeros que utilizan este tipo de transporte. Por el contrario, la aplicación de un impuesto superior al transporte de viajeros particular o especial que tuviera en cuenta el mayor uso de combustibles o la mayor contaminación por pasajero producida en este tipo de vuelos, podría reforzar la equidad del tributo y evitar el posible planteamiento de la existencia de ayudas de Estado incompatibles con el Derecho de la Unión Europea.

IV. CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores y con el carácter provisional que ya se ha indicado, se puede concluir lo siguiente:

- De acuerdo con el sistema constitucional español y su normativa de desarrollo, el Estado, mediante ley, puede crear un impuesto que recaiga sobre los pasajeros de la aviación comercial e, igualmente, sería posible hacerlo también, en los mismos términos o con un alcance más gravoso respecto de la aviación de recreo o de los jets privados e incluso, respecto del uso de aviones, al margen de las líneas comerciales.

- La norma que crea el tributo indicado puede establecer también la afectación de sus ingresos a finalidades de carácter medioambiental o de otro tipo y atribuir

su gestión a un organismo ya existente o de nueva creación, como sería el caso de un “SAF Fund”.

- Aunque en el ejemplo del impuesto catalán se han suscitado litigios que han dado lugar al planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de

la Unión Europea, sin perjuicio de que el análisis del Derecho de la Unión requeriría de un análisis más amplio, en mi opinión, el tipo de impuesto que se ha considerado sería compatible con la legislación de la UE y tendría amparo en la Directiva 2020/262, de 19 de diciembre, armonizadora de los impuestos especiales (versión refundida).

• Desde el punto de vista de la normativa aeroportuaria y de las competencias de AENA, el impuesto estatal analizado quedaría al margen de dichas regulaciones y competencias, por lo que podría ser establecido por el legislador estatal con absoluta libertad.

• Respecto de la naturaleza jurídica del instrumento impositivo, podría ser la misma tanto para la aviación comercial como para la privada, diferenciándose en su caso la base imponible, los tipos aplicables o el ámbito subjetivo, siempre en función de que exista una justificación desde el punto de vista medioambiental que no suponga un trato discriminatorio o contrario al Derecho de la competencia. El diseño del gravamen debería ser coherente en todos sus elementos (hecho imponible, base imponible y tipos de gravamen) con la finalidad medioambiental que lo fundamenta.

En Madrid, a 15 de julio de 2026

