



IMPUESTO NOX Y AVIACIÓN COMERCIAL: EL TJUE REABRE UN FRENTE CLAVE PARA LAS AEROLÍNEAS

Desde 2015, las compañías aéreas que operan vuelos comerciales de pasajeros desde aeródromos situados en Cataluña están sujetas a un impuesto autonómico específico que grava las emisiones de óxidos de nitrógeno (NOx) generadas durante las fases de aterrizaje y despegue de las aeronaves (por sus siglas en inglés, ciclo LTO, "Landing and Take-Off"). Este tributo, concebido formalmente como un impuesto ambiental y liquidado anualmente en función de las emisiones producidas, ha sido desde su origen objeto de una intensa controversia jurídica.

Y es que, su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, su verdadera naturaleza tributaria y los límites de la potestad fiscal autonómica en un sector altamente regulado como el transporte aéreo han alimentado un debate que se ha prolongado durante más de una década y que, lejos de cerrarse, acaba de reactivarse en el ámbito europeo ante la reciente decisión del Tribunal Supremo español de plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

A partir de este punto de inflexión, resulta oportuno repasar cómo se ha construido el impuesto desde su origen, qué argumentos han articulado las distintas fases del conflicto y cuál es el alcance jurídico y estratégico de la cuestión actualmente pendiente ante el TJUE, en un momento en el que el debate vuelve a situarse en el centro de la agenda regulatoria europea y puede tener consecuencias relevantes tanto para la validez futura del tributo como para la recuperación de importes ya satisfechos por las compañías aéreas.

CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL IMPUESTO Y EVOLUCIÓN LEGISLATIVA

Para ello, debemos comenzar recordando que el Impuesto sobre las emisiones de óxidos de nitrógeno producidas por la aviación comercial fue introducido por la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del Parlamento de Cataluña, como tributo propio de la Generalitat¹. El hecho imponible lo constituye la emisión de NOx a la atmósfera generada por aeronaves que realizan vuelos comerciales de pasajeros durante el denominado ciclo LTO, esto es, las maniobras de rodaje, despegue y aterrizaje, en aeródromos situados en territorio

catalán. La base imponible se determina en función de los kilogramos de NOx emitidos y el impuesto se liquida con carácter anual mediante autoliquidación.

Desde su aprobación, el impuesto se presentó como una figura de carácter ambiental, orientada a internalizar los costes derivados de la contaminación atmosférica asociada a la aviación. Sin embargo, su diseño original incorporaba determinados elementos que introducían un tratamiento diferenciado entre operadores y tipos de vuelos. En particular, la redacción originaria de la Ley 12/2014 excluía las emisiones derivadas del transporte de mercancías, dejaba fuera de gravamen a las compañías aéreas con un volumen superior a 20.000 vuelos anuales y aplicaba tipos reducidos a determinadas rutas de largo recorrido con conexión fuera del Espacio Aéreo Común Europeo.

Estas previsiones fueron suprimidas mediante una modificación normativa aprobada en 2015, que alteró de manera relevante el diseño del impuesto y que, lejos de cerrar el debate, actuó como detonante del conflicto jurídico, al poner de manifiesto que el diseño original del tributo presentaba debilidades desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea y abrió la puerta a cuestionar la legalidad de las liquidaciones correspondientes a los ejercicios anteriores.

EL ORIGEN DEL CONFLICTO JURÍDICO EN TORNO AL IMPUESTO

Como consecuencia de esta evolución normativa, las liquidaciones correspondientes a los ejercicios anteriores a la reforma comenzaron a ser cuestionadas desde dos frentes distintos. Por un lado, se puso el foco en determinados elementos del diseño original del impuesto que excluían del gravamen a ciertos tipos de vuelos o a determinados operadores, lo que podía traducirse en un trato fiscal más favorable y abrir la puerta a su calificación como ayudas de Estado incompatibles con el Derecho de la Unión Europea. Por otro, se articuló una impugnación más estructural, orientada a cuestionar la legalidad misma del tributo por su posible incompatibilidad con el reparto constitucional de competencias, la normativa estatal en materia tributaria y, de forma central, el Derecho de la Unión Europea.

¹ Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.

Sin embargo, a partir de la entrada en vigor de la reforma de 2015, el terreno de juego cambió de forma significativa. Eliminados los elementos que podían generar ventajas selectivas, las impugnaciones correspondientes a los ejercicios posteriores quedaron circunscritas a esta segunda línea argumental. Desde entonces, el debate se centró exclusivamente en el encaje del impuesto con el marco jurídico aplicable, especialmente con el Derecho de la Unión Europea.

Desde las primeras solicitudes de devolución de ingresos indebidos interpuestas por las aerolíneas², la Administración tributaria catalana mantuvo una posición firme y desestimó de forma sistemática todos los argumentos esgrimidos por éstas, lo que dio paso a la judicialización del conflicto. La controversia se trasladó así a los tribunales.

Y es, en este marco, donde el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña rechazó inicialmente los recursos contencioso-administrativos apoyándose en un argumento estrictamente procesal consistente en argumentar que la solicitud de devolución de ingresos indebidos no sería el cauce adecuado para cuestionar la legalidad de una norma con rango de ley. Este enfoque impedía, en la práctica, que los tribunales entraran a examinar el fondo de las cuestiones planteadas y dio la impresión de que el debate quedaba cerrado sin una respuesta material.

El planteamiento, sin embargo, fue posteriormente corregido por el Tribunal Supremo, que afirmó que el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones es un cauce válido para estos fines. En consecuencia, ordenó retrotraer las actuaciones para que el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña se pronunciara sobre el fondo del asunto.

Tras este giro, el tribunal autonómico comenzó a distinguir entre los distintos periodos impositivos. En relación con los ejercicios anteriores a la reforma de 2015, estimó los recursos al apreciar que el diseño original del impuesto incorporaba elementos que podían constituir ventajas selectivas incompatibles con el Derecho europeo. En cambio, respecto de los ejercicios posteriores, desestimó las impugnaciones al entender que, una vez eliminados esos elementos, el tributo ya no adolecía de ese vicio concreto.

En el marco de estos litigios, la Generalitat recurrió en casación las sentencias estimatorias y el Tribunal Supremo, en su sentencia de 30 de abril de 2024, introdujo un matiz de gran relevancia práctica, al sostener que la eventual ilegalidad de determinados aspectos del impuesto desde la perspectiva de las ayudas de Estado no implicaba la nulidad del tributo en su conjunto. En consecuencia, las autoliquidaciones practicadas por operadores que no hubieran resultado beneficiados por esas ventajas concretas debían mantenerse, siempre que se apoyaran en preceptos no afectados por dicha calificación.

Este pronunciamiento redujo -nuevamente- de forma significativa el recorrido de las impugnaciones basadas exclusivamente en ayudas de Estado y desplazó el foco del debate hacia cuestiones de mayor alcance: la compatibilidad estructural del impuesto con el Derecho de la Unión Europea.

EL SALTO AL PLANO EUROPEO: LA CUESTIÓN PREJUDICIAL ANTE EL TJUE

En este contexto, el Tribunal Supremo ha adoptado recientemente una decisión que marca un nuevo punto de inflexión en el debate. En su Auto de 11 de noviembre de 2025, ha acordado plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, reconociendo expresamente que existen dudas reales y no resueltas sobre la compatibilidad del impuesto catalán con el marco normativo europeo.



En esencia, el Supremo cuestiona si este impuesto, pese a presentarse como ambiental, encaja realmente en el marco de fiscalidad armonizada de la Unión o si, por el contrario, invade ámbitos que el Derecho europeo reserva a la exención del carburante y al régimen de impuestos especiales. Reconoce, a su vez, que, pese a la intensa litigiosidad acumulada en los últimos años, ni la Administración ni los tribunales de instancia habían llegado a analizar si el impuesto sobre las emisiones de Nox de la aviación comercial vulnera la exención obligatoria del carburante utilizada en la aviación comercial, prevista en el artículo 14.1.b) de la Directiva 2003/96/CE, ni si puede encajar en el régimen de gravámenes indirectos permitido por la Directiva 2008/118/CE. Estas cuestiones, alegadas de forma reiterada por las aerolíneas desde el inicio del conflicto, habían quedado sistemáticamente desplazadas del debate judicial, lo que explica la necesidad de acudir ahora a Luxemburgo.

Además, otro de los elementos relevantes del Auto es la comparación directa que realiza el Tribunal Supremo entre el impuesto catalán y el impuesto sueco analizado por el TJUE en el asunto Braathens³. Y es que el Alto Tribunal aprecia importantes similitudes entre ambos tributos: en ambos casos se gravan emisiones contaminantes asociadas a la aviación comercial, se utilizan parámetros técnicos de emisiones por tipo de aeronave y, sobre todo, existe una relación directa e inseparable entre el consumo de combustible y la emisión de NOx. A partir de esta analogía, el Tribunal Supremo plantea que, aunque el impuesto se presente formalmente como ambiental, no puede descartarse que esté actuando, en la práctica, como una forma de tributación indirecta del carburante, lo que lo situaría en conflicto con una exención que el Derecho de la Unión impone de manera expresa y obligatoria.

Junto a esta cuestión, el Auto incorpora una reflexión más amplia sobre la verdadera naturaleza del impuesto. El Tribunal Supremo se

² En Derecho tributario español, la devolución de ingresos indebidos es el procedimiento mediante el cual el contribuyente puede solicitar la restitución de cantidades ya ingresadas cuando considera que el pago se ha realizado sin la debida base legal o en aplicación de una norma contraria a Derecho. Se tramita ante la propia Administración Tributaria y constituye el cauce habitual para impugnar autoliquidaciones ya presentar y preservar el derecho a una eventual recuperación de los importes satisfechos, siendo, además, el paso previo antes de acudir a la vía judicial.

³ Sentencia del Tribunal de Justicia, de 10 de junio de 1999, Braathens, asunto C-346/97, ECLI:EU:C:1999:291).

interroga sobre si el impuesto puede considerarse un gravamen indirecto con finalidad específica en el sentido exigido por el artículo 12 de la Directiva 2008/118/CE o si, por el contrario, se trata de un impuesto especial sobre el consumo carente de esa finalidad específica que permitiría su compatibilidad con el marco europeo. En este punto, el Alto Tribunal no se limita a una duda teórica, sino que analiza el propio diseño del tributo y pone de relieve diversas incoherencias que debilitan su perfil extrafiscal. Entre ellas, destaca la ausencia de un vínculo claro entre la recaudación obtenida y la reducción efectiva de los daños medioambientales asociados a la actividad gravada, así como la aplicación uniforme del impuesto a vuelos de naturaleza muy distinta, sin atender a variables que permitan modular su impacto ambiental real.

Y, finalmente, el Supremo añade un elemento comparativo que refuerza la necesidad del pronunciamiento europeo, esforzándose en diferenciar el impuesto catalán de otros tributos autonómicos sobre contaminación atmosférica que sí han sido avalados con anterioridad por la jurisprudencia. A diferencia de estos, considera que en el caso de la aviación comercial existe una posibilidad clara de repercusión económica del impuesto al pasajero a través del precio del billete. Esta potencial traslación del coste al consumidor final no solo refuerza su carácter de gravamen sobre el consumo, sino que intensifica la duda sobre su encaje en un sector sometido a una armonización especialmente estricta en materia fiscal.

CONCLUSIÓN: UN DEBATE QUE ENTRA EN SU FASE DECISIVA

En definitiva, el Impuesto catalán sobre las emisiones de NOx de la aviación comercial sigue siendo, más de diez años después de su creación, un tributo jurídicamente controvertido. El planteamiento de la cuestión prejudicial reabre un debate jurídico de indudable relevancia y que puede resultar determinante tanto para el diseño futuro del impuesto como para las opciones de recuperación de ingresos ya satisfechos por las compañías aéreas.

El Tribunal Supremo no se limita a pedir una aclaración puntual, sino que traslada al TJUE un conjunto de dudas estructurales sobre la compatibilidad del tributo con los principios y límites que el Derecho de la Unión impone a la fiscalidad de la aviación comercial. Y si bien es cierto que mientras el TJUE no se pronuncie, el impuesto continúa siendo exigible, la pendencia del procedimiento refuerza la conveniencia de preservar derechos mediante la interposición de solicitudes de devolución dentro de plazo⁴.

A la espera de la respuesta del TJUE, el escenario exige cautela, análisis técnico y una estrategia bien calibrada. El desenlace puede ser determinante tanto para el futuro del impuesto como para las opciones de recuperación de ingresos ya satisfechos por las compañías aéreas, devolviendo al primer plano una controversia que vuelve a situar la fiscalidad ambiental de la aviación bajo el escrutinio europeo.

PionAirLaw

Andrés Valverde Tejedor
Silvia Frade Sosa



⁴ El marco temporal adquiere en este contexto una especial relevancia. El plazo general para solicitar la devolución de ingresos indebidos es de cuatro años, computados desde la fecha de presentación de cada autoliquidación, lo que obliga a revisar con detenimiento los ejercicios que aún no hayan prescrito y, en particular, las fechas concretas de presentación. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que la autoliquidación e ingreso del impuesto se realizan entre el 1 y el 20 de febrero del año siguiente al periodo impositivo correspondiente (o dentro del mes siguiente en caso de cese de actividad). La interposición de la solicitud dentro del plazo legal permite preservar la posibilidad de recuperar los importes satisfechos, a la espera del pronunciamiento europeo.