

# CUESTIONES DE EFICIENCIA, EFICACIA Y LEGALIDAD COMUNITARIA EUROPEA EN EL PROCESO HACIA UN MODELO DE FISCALIDAD DE LA ENERGÍA\*

MARTA VILLAR EZCURRA

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad San Pablo-CEU

Quincena Fiscal 5  
Marzo I - 2013  
págs. 19 a 55

*Hay que reforzar un marco para el uso de instrumentos basados en el mercado, por ejemplo, comercio de emisiones, revisión de la fiscalidad de la energía, marco de ayudas estatales y fomento de una contratación pública*

*Estrategia Europa 2020*

SUMARIO: I. PLANTEAMIENTO. II. EFICIENCIA Y EFICACIA DE LOS RECURSOS PÚBLICOS. III. POLÍTICA ENERGÉTICA EN ESPAÑA Y EN LA UNIÓN EUROPEA. IV. INCENTIVOS FISCALES EN EL SECTOR DE LA ENERGÍA. A. *El papel de los incentivos fiscales. B. Fundamento y justificación de la necesidad de reducir el volumen de incentivos fiscales. C. Los incentivos fiscales ambientales: el apoyo a las energías renovables.* V. LOS NUEVOS IMPUESTOS ESTATALES A LA ENERGÍA. VI. COORDINACIÓN CON OTROS IMPUESTOS ESTATALES, AUTONÓMICOS Y LOCALES. VII. EL CONTROL DE LEGALIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA: EL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO. VIII. CONCLUSIONES.

**RESUMEN:** El trabajo analiza críticamente los incentivos fiscales en el ámbito energético, considerando la reciente entrada en vigor de los nuevos impuestos estatales a la producción de la energía y la Estrategia UE 2020. Se plantean los problemas jurídicos y de control de eficiencia

**ABSTRACT:** This essay analyses critically tax benefits on energy sector, in view of new Spanish energy taxes -having recently entry into force- and the EU 2020 Strategy. Not only legal problems are bound to arise but also the need to comply with the principles of efficiency and ef-

\* El presente trabajo tiene su origen en el Proyecto "La sostenibilidad del Estado del Bienestar (B910AR04), financiado por el Bando de Santander y cuyo principal investigador es J. A. ROZAS VALDÉS.

y efectividad de los mismos en atención a la finalidad perseguida. Del estudio efectuado, se constatan varias fuentes de conflicto: falta de coordinación dentro del sistema fiscal entre los niveles general, autonómico y local; falta de integración con el complejo sistema de tarifas, peajes y precios públicos, que convierten en ineficaces muchas de las técnicas desgravatorias y finalmente, la inadecuación a las exigencias de Derecho de la Unión Europea y en particular al régimen de ayudas de estado afectado por el comercio de derechos de emisión.

**PALABRAS CLAVE:** Fiscalidad de la energía, tributos y exacciones ambientales, incentivos fiscales en España en el sector de la energía, principios de eficiencia y efectividad, ayudas de estado, problemas de legalidad europea.

Fecha recepción original: 28 enero 2013

Fecha aceptación: 12 febrero 2013

fectiveness in response to the aim pursued. From the study undertaken, source of conflict are remarkable: lack of coordination on tax systems lack of coordination between state, regional and local levels; lack of integration with the complex structure of fees and charges, which turn into ineffective many of the tax benefit techniques; or finally, inadequacy thereof to the requirements of European Community law and, particularly, to the state aid regime affected by the system of emission allowances.

**KEYWORDS:** Energy taxation, environmental taxes and charges, Spanish tax benefits on energy sector, efficiency and effectiveness principles, state aids, EU legal problems.

## I. PLANTEAMIENTO

El aspecto financiero de los problemas económicos es siempre primordial. Todas las funciones administrativas se traducen, en último término, en gastos y la composición y calidad de los mismos debe tener en cuenta la necesidad de actuar en sectores clave en el contexto del Pacto de Estabilidad y Crecimiento<sup>1</sup>.

Eficiencia y eficacia en la asignación y empleo de recursos públicos constituyen no sólo mandatos normativos inexcusables sino auténticas necesidades para asegurar la sostenibilidad de las finanzas públicas<sup>2</sup> y posibilitar, además, un

1. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento es un marco normativo para la coordinación de las políticas fiscales nacionales dentro de la Unión Económica y Monetaria. Se creó con el fin de mantener unas finanzas públicas saneadas, y consta de un componente preventivo y otro disuasorio. Así, de un lado, los Estados miembros deben presentar programas anuales de estabilidad o de convergencia que indiquen cómo se proponen alcanzar situaciones presupuestarias saneadas a medio plazo. De otro, en la parte disuasoria del Pacto rige el procedimiento de déficit excesivo, que se inicia cuando el déficit rebasa el límite del 3% del PIB fijado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE). En este contexto, los Estados miembros de la Unión Europea (en adelante, UE) afrontan el reto de garantizar la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas y sus iniciativas se tienen en cuenta a la hora de evaluar los programas de estabilidad y convergencia. De otro lado, debe también considerarse la importancia de la entrada en vigor el 1 de enero de 2013 del Tratado de estabilidad, coordinación y gobernanza en la Unión Económica y Monetaria –conocido como «paquete fiscal»– después de haber sido ratificado por Finlandia.
2. Según la evaluación de PATXOT y FARRE realizada con la metodología de la contabilidad generacional «con los planteamientos actuales, el estado del bienestar español no es sostenible y, a la vez, no se observan políticas que puedan hacer posible una mejora. Al contrario, en determinados aspectos se promulgan medidas que agravarán los problemas a medio y largo plazo en especial en lo que afecta a la natalidad», en PATXOT, C. y FARRE, R. *Evaluación de la sostenibilidad del estado del bienestar en España*, Fundsocial, ediciones, 2010, p.166.

crecimiento económico inteligente, sostenible e integrador<sup>3</sup>. Ambos son criterios técnicos que rememoran la necesidad de aplicar procedimientos eficaces en la gestión del gasto y conseguir una óptima asignación de recursos<sup>4</sup>.

Los altos niveles de déficit público en España y otros países europeos, en un escenario sin precedentes de fuerte crisis económica, acrecientan la urgencia de analizar cómo avanzar hacia el deseado objetivo de mejora de las finanzas públicas, y una de las claves es valorar los gastos fiscales existentes en nuestro sistema tributario, para proponer los cambios necesarios, incluyendo, en su caso, la supresión o reducción de todos aquellos que no superen el filtro de tal control.

Metodológicamente, el objetivo puede abordarse de diversas formas. Entre otras, puede efectuarse un estudio por sectores (energía, sanidad, educación, infraestructuras, prestaciones sociales y asistenciales), desde una perspectiva económica de coste-beneficio o desde un análisis jurídico que verifique el cumplimiento de principios y reglas de Derecho, pero también es interesante plantearlo en términos de técnicas, en el sentido de valorar y verificar si las seleccionadas para el logro de los objetivos fijados en las distintas políticas en juego (ayudas directas, subvenciones, deducciones, bonificaciones fiscales, etc.)<sup>5</sup>, son idóneas o no lo son.

Los incentivos fiscales en general –como técnica de política económica– y los que se aplican al sector de la energía eléctrica, en particular, presentan cada día un interés creciente. GARCÍA DE ENTERRÍA estudió hace tiempo de modo completo las ventajas e inconvenientes de los distintos sistemas de subvención desde el punto de vista de la eficiencia administrativa<sup>6</sup>, pero no conocemos que se haya hecho un análisis semejante aplicado a los incentivos fiscales. Además, las aportaciones al análisis de las relaciones entre los gastos fiscales y la problemática medioambiental son muy escasas o bien se integran, de forma superficial, en el estudio de la tributación medioambiental y sus problemas, cuando es una cuestión crucial en todo análisis de gastos fiscales en el terreno ambiental atender a una doble necesidad: identificar y cuantificar los beneficios fiscales que favorecen al medio ambiente e identificar y cuantificar, en su caso, los que favorecen actividades, operaciones o productos dañinos para el medio ambiente<sup>7</sup>.

Hay un gran debate sobre el sistema de fijación de precios, tarifas, primas y recortes retributivos de las empresas del sector de la energía eléctrica y sobre el

3. Se trata de objetivos para los que ya se ha trazado un plan de actuación. V. la Comunicación Europa 2020, de la Comisión Europea 2020, de 3 de marzo de 2010.

4. V. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 23ª edición, 2012, p. 119.

5. Una completa panorámica puede consultarse en la *Guía de incentivos y ayudas estatales. Invest in Spain*, publicada por el ICEX (145 pp.) y accesible por internet.

6. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Revista de Administración Pública* núm. 12, 1953.

7. V. CARBAJO VASCO, D. y HERRERA MOLINA, P.M.: «Instrumentos fiscales al servicio medio ambiente», *Seminario Internacional Fiscalidad del Medio Ambiente y Desarrollo Energético*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 38 y 41.

efecto en los costes que supone la existencia de distintos impuestos, pero a nuestro juicio, no se ha dedicado suficiente atención en plano jurídico a los incentivos fiscales que existen —o deberían de existir— en los tributos a la energía desde el punto de vista de su eficiencia-eficacia y de su legalidad y coherencia con el marco jurídico preexistente, aunque se han publicado estudios que analizan algún impuesto en concreto<sup>8</sup>.

Entendemos que tal análisis es imprescindible y que no puede desligarse del problema del déficit tarifario<sup>9</sup> —que, como ocurre con el déficit público, debería reducirse<sup>10</sup>, ni pueden tampoco dejar de relacionarse los incentivos fiscales con otros mecanismos de ayuda a los sectores energéticos, en la medida en que todos ellos al final representan formas de financiación de los mismos<sup>11</sup>. Coincidimos con SERRANO GONZÁLEZ cuando afirma que el déficit tarifario, reconocido

8. V. entre otros, AA.VV.: *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007; DURÁN CABRÉ, J. M. y DE GISPERT BROSÀ C.: *La fiscalidad ambiental de la energía*, Fundación Gas Natural, España, 2005; GARCÍA HERRERA, C.: «Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la electricidad: perspectiva interna y comunitaria», *Noticias de la Unión Europea* n. 237, 2004, pp. 69-75; *Fiscalidad del medio ambiente y desarrollo energético*, material del Seminario Internacional celebrado en Madrid los días 22 y 23 de mayo de 2001, en la sede del Instituto de Estudios Fiscales.
9. El déficit tarifario puede definirse en una primera aproximación como la diferencia entre los costes de mercado y los reconocidos. Como explica el profesor DEL GUAYO, el gran problema del sector eléctrico español es el llamado déficit tarifario. En el cálculo de la tarifa de último recurso, a la que se acoge la mayoría de los consumidores españoles, el Gobierno debe incluir de forma aditiva, según dispone la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (en adelante, LSE), el coste de producción de energía eléctrica, los peajes de acceso que correspondan y los costes de comercialización. Pues bien, «el déficit deriva de que los ingresos procedentes de los peajes de acceso a las redes de transporte y distribución eléctrica no son suficientes para cubrir todos los costes de las actividades eléctricas reguladas, es decir, que la tarifa no alcanza a cubrir los costes regulados. Esta situación se ha generado en los últimos años, aceleradamente desde 2007 y en la actualidad el déficit asciende a 23.000 millones de euros», DEL GUAYO CASTIELLA, I.: «Seguridad jurídica y cambios regulatorios», REDA n. 156/2012, p. 224
10. En opinión de MAYOR ZARAGOZA, F. la crisis nos está obligando a adoptar políticas energéticas que prioricen la reducción de la factura energética y existen mercados energéticos de enorme potencial de crecimiento, como son los servicios energéticos en materia de ahorro y eficiencia energética, o el desarrollo e implementación de nuevas tecnologías en materia de energías renovables que tienen capacidad de crecimiento enorme y que pueden contribuir a impulsar la actividad económica y la innovación tecnológica. Afirma también que «el impulso público, no necesariamente a base de subvenciones o primas, es un elemento esencial en el desarrollo de estos mercados emergentes que pueden ayudarnos a salir de la actual crisis en la que estamos inmersos», en LÓPEZ-IBOR MAYOR, V.: *Conversaciones sobre la energía*, Civitas-Thomson Reuters, Pamplona, 2012, p. 394.
11. Así lo ha considerado el Consejo de Reguladores Europeos de Energía, organismo establecido en 2003 por diez reguladores energéticos nacionales para facilitar la cooperación entre ellos y promover el mercado interior de la electricidad y del gas. V. CEER *Report on Renewable Energy Support in Europe*, 4 de mayo de 2001 así como el comentario sobre el mismo, publicado en el *Boletín de Energía y Sociedad*, número 55, de 21 de junio de 2011.

por la legislación en vigor e incorporado por las empresas eléctricas financiadoras del mismo, en sus cuentas anuales auditadas es «el principal problema del sector eléctrico y debe solucionarse antes de abordar una reforma del mercado»<sup>12</sup>, puesto que entre las fórmulas de salida se encuentran algunas asociadas a financiación pública mediante figuras tributarias<sup>13</sup>.

En términos económicos, el estudio realizado por WEST, pone de manifiesto el impacto que en las próximas décadas tendrán las políticas de lucha contra el cambio climático sobre la evolución del mix energético<sup>14</sup>. Predice este autor que en ausencia de un precio explícito de las emisiones contaminantes, la generación térmica convencional (carbón y gas natural) mantendrá su competitividad, y en el ámbito de las renovables sólo la eólica, siendo necesario para el resto algún tipo de apoyo financiero<sup>15</sup>.

En este contexto, cobra importancia y pone de actualidad el debate sobre estos temas la entrada en vigor el 1 de enero de 2013, de la Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, al introducir en nuestro sistema fiscal tres nuevos impuestos de nivel general o estatal: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas. También se crea un nuevo canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, se modifican los tipos impositivos establecidos para el gas natural y el carbón y se suprimen las exenciones previstas para los productos energéticos utilizados en la producción de energía eléctrica y en la cogeneración de electricidad y calor útil<sup>16</sup>.

La Ley parte<sup>17</sup> de un planteamiento aparentemente coherente con las líneas

12. Cfr. SERRANO GONZÁLEZ, M. en LÓPEZ-IBOR MAYOR, V.: *Conversaciones sobre la energía*, Civitas-Thomson Reuters, Pamplona, 2012, p. 163.
13. En su blog, tratando del «déficit tarifario: problemas y soluciones», y desde una visión integral del sistema energético y recogiendo opiniones de diversos sectores implicados, CONTHE entiende que tendría sentido la creación de un recargo (¿céntimo verde?) en el precio de la gasolina y otros combustibles que contribuyera a socializar el desarrollo de las energías renovables, aportando, unos 500 millones de euros anuales para cubrir el actual déficit tarifario (v. <http://www.expansion.com/blogs/conthe/2012/03/21/el-deficit-tarifario-causas-y-soluciones.html>).
14. El mix energético es el conjunto de tecnologías que se utilizan para satisfacer la demanda eléctrica en cada instante, en nuestro país.
15. WEST, J.: «A comparative analysis of the future cost of electricity generation in OECD and non-OECD countries», *Griffith Business School Discussion Papers Finance* n. 2011-05, mayo de 2011.
16. V. BOE núm. 312 de 28 de diciembre de 2012, pp. 88081 y ss. La Disposición Final Quinta prevé la entrada en vigor de la Ley el 1 de enero de 2013. Vid. también antecedentes: Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A, de 28 de septiembre de 2012, núm. 25-1 y texto su tramitación en el Senado, publicado en el Boletín Oficial de 4 de diciembre de 2012, núm. 130. La Disposición Final Quinta prevé la entrada en vigor de la Ley el 1 de enero de 2013.
17. Al menos así se enuncia en su exposición de motivos.

de acción promovidas por las políticas europeas, que abogan por utilizar la fiscalidad como instrumento de apoyo a políticas ambientales y energéticas, ya sea con la creación de nuevos gravámenes ya con la técnica de exenciones, bonificaciones y otra suerte de reducción de la deuda fiscal.

En el actual escenario de crisis económica se está apostando, además, por tributos a la energía con un componente ambiental, sin que –por lo que conocemos– se hayan realizado estudios que garanticen la coordinación entre los distintos niveles de gobierno ni con el régimen de comercio de derechos de emisión, tal y como ha puesto de manifiesto la Comisión Europea<sup>18</sup>.

Por todas estas razones y tras esta breve introducción, puede entenderse que hayamos considerado que presenta un especial interés el análisis de los incentivos fiscales en el sector de la energía, para, desde la perspectiva indicada, tratar de identificar cuáles son los eventuales fallos de eficiencia y eficacia del sistema, así como los problemas que se plantean, de respeto a la legalidad y coordinación con las figuras existentes en nuestro sistema fiscal, especialmente desde la perspectiva de las exigencias del Derecho de la Unión Europea con vistas a proponer soluciones y alternativas que ayuden, en última instancia, a la mejora de la sostenibilidad de las finanzas públicas y a la coherencia de nuestro sistema fiscal.

## II. EFICIENCIA Y EFICACIA DE LOS RECURSOS PÚBLICOS

La eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos es un mandato constitucional y legal para los entes públicos, plenamente conscientes de que, además de constituir una regla normativa, es una necesidad real para asegurar la sostenibilidad de las finanzas públicas.

En su artículo 31.2, la Constitución Española exige que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos y que su programación y ejecución respondan a los criterios de eficiencia y economía. Por su parte, el artículo 26.1 de la Ley General Presupuestaria se refiere a la eficiencia como principio y regla de programación presupuestaria, remitiéndose para su concreción a la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera<sup>19</sup>, en cuyo artículo 7 se establece que:

18. En el ámbito comunitario, las propuestas armonizadoras pasan por la utilización de impuestos sobre la energía con finalidad ambiental. En la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE sobre armonización de los productos energéticos y de la electricidad, se parte de la exposición de los defectos del sistema actual. No garantiza la consistencia en el tratamiento de las fuentes de energía fósiles y la electricidad, resultando favorecido el carbón en contra de los objetivos energéticos y sobre cambio climático; tampoco favorece a combatir el cambio climático la señal de niveles mínimos de tributación; no se brinda un tratamiento adecuado a los combustibles renovables, al no tomarse en consideración su menor contenido energético, sus mayores costes de producción o la necesidad de proporcionarles una cierta ventaja competitiva. Y finalmente, se critica el que no exista una debida coordinación entre la tributación armonizada de la energía y el sistema de derechos de emisión.

19. Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

«1. Las políticas de gasto público deberán encuadrarse en un marco de planificación plurianual y de programación y presupuestación, atendiendo a la situación económica, a los objetivos de política económica y al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

2. La gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público.

3. Las disposiciones legales y reglamentarias, en su fase de elaboración y aprobación, los actos administrativos, los contratos y los convenios de colaboración, así como cualquier otra actuación de los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de esta Ley que afecten a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros, deberán valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse de forma estricta al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera».

La eficacia de una medida se mide por el logro de los resultados conformes a los objetivos perseguidos. Para la Ciencia de la Administración, el concepto de eficacia remite al grado de efectividad en la gestión técnico-racional o en la capacidad de prestación, medida por la relación tiempo-coste-beneficio, pero tradicionalmente el sector en el que el principio de eficacia ha tenido mayor relevancia ha sido el de la actuación administrativa de contenido económico, habida cuenta de la fácil mensurabilidad y de la flexibilidad en la misma de la relación entre medios y fines y de la posibilidad de contraste con el sector privado<sup>20</sup>.

En el ámbito del Derecho Financiero, BAYONA DE PEROGORDO ha llegado más lejos poniendo de manifiesto que en todo gasto público la efectividad es una característica del mismo, en el sentido de que todo empleo de fondos públicos que no consiga mitigar o satisfacer la necesidad, salvo imponderables perfectamente explicables y excusables, constituye lisa y llanamente un despilfarro sancionable<sup>21</sup>.

Aun pudiendo ser en España<sup>22</sup> el aspecto teórico o dogmático de estos principios jurídicos del gasto público cuestión pacífica, la concreción y aplicación práctica de los mismos no es tan sencilla<sup>23</sup>, pues no existe un estudio sistemá-

20. LAVILLA RUBIRA, J. J.: *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, vol. II, Madrid, 1995, Voz «Eficacia (Derecho Administrativo)», pp. 2624-2628.

21. BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, vol. II, Madrid, 1995, Voz «Gasto Público (Derecho Financiero y Tributario)», p. 3240.

22. Mayor debate en estos temas hay en Estados Unidos. La doctrina del gasto fiscal tiene su origen en la obra de Stanley S. SURREY, profesor de la Universidad de Harvard, que la incorpora a los debates del presupuesto estadounidense con ocasión de su trabajo en el Tesoro norteamericano. Defiende que existen desviaciones intencionadas en cada uno de los tributos que integran el sistema tributario de una nación, que se traducen en una ruptura de la base estructural del mismo y en falta de transparencia. V. CARBAJO VASCO, D. y HERRA MOLINA, P.M.: «Instrumentos fiscales al servicio», pp. 38-39.

23. El Presupuesto español de gastos fiscales es —a diferencia del de EE.UU.— más un Presupuesto de beneficios fiscales que un intento de determinar las desviaciones al sistema tributario. Conceptualmente, el Presupuesto de beneficios fiscales en España ha ido

tico de eficiencia y eficacia de los diversos beneficios tributarios que lo integran<sup>24</sup> y, por tanto, la concreción de los principios pone encima de la mesa la necesidad de atender a múltiples factores.

El Tribunal Constitucional, por ejemplo, ha justificado en términos de eficacia y costes para el ámbito administrativo el criterio de otorgamiento preferente de autorización a la empresa distribuidora de gas natural en la zona, entendiendo que la abundancia de redes de suministro de gas genera ineficacia en perjuicio del consumidor porque tendría que hacer frente a los mayores costes que supondría retribuir unas inversiones no eficientes<sup>25</sup>.

Aplicando al campo tributario el análisis valorativo medioambiental en términos de eficacia a propósito del impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica<sup>26</sup>, ROZAS VALDÉS ha afirmado que la clave en el establecimiento de un impuesto de este tipo está en conseguir el equilibrio entre la carga tributaria y el coste que supone la reducción del nivel de emisiones, pues para lograr el fin medioambiental sin arruinar la actividad económica se ha de establecer el impuesto a un nivel y en un horizonte temporal que permita a la empresa asumir la carga financiera de las inversiones necesarias para limitar el volumen de emisiones<sup>27</sup>. La doctrina económica ha asegurado que *«la propia evolución de la recaudación parece indicar que no se están introduciendo conductas correctoras. Los contaminadores se limitan a pagar el impuesto y a seguir emitiendo, lo que probablemente está relacionado con el bajo tipo impositivo empleado»*<sup>28</sup>.

---

construyendo un concepto de gasto fiscal asimilable a la doctrina internacional al respecto pero muy vinculado a la tradición española, más interesada en cuantificar «beneficios fiscales», justificar su existencia como ruptura del principio de capacidad económica y estudiar su impacto en la realidad socioeconómica. V. CARBAJO VASCO, D. y HERRERA MOLINA, P. M.: «Instrumentos fiscales al servicio», p. 42.

24. V. CARBAJO VASCO, D. y HERRERA MOLINA, P.M.: «Instrumentos fiscales al servicio», p. 42.
25. Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, STC 135/2012, de 19 de junio de 2012) (RTC 2012, 135): *«Por este motivo, el legislador ha previsto que la empresa que tenga la autorización de una zona dispone de una ventaja sobre la zona de influencia aneja a su zona autorizada al gozar de preferencia para obtener una nueva autorización previa. Por tanto, no hay duda de que el principio de preferencia sobre las zonas adyacentes, así como el resto de criterios previstos en el art. 73.7, priman la eficiencia en beneficio del sistema gasista para lograr unas menores inversiones y, por extensión, una menor carga para los consumidores, en línea con los principios sentados por el art. 89.2 d) (obtener la mayor racionalidad y aprovechamiento económico de las instalaciones), 92.1 c) (determinar el sistema de retribución de los costes de explotación de forma que se incentive una gestión eficaz y una mejora de la productividad que deberá repercutirse en parte a los usuarios y consumidores) y 92.5 (tomar en consideración a la hora de fijar los peajes y cánones los costes incurridos por el uso de la red de manera que se optimicen el uso de las infraestructuras) de la ley»* (FJ 4º).
26. Aprobado por Ley de 29 de diciembre de 1995 del Parlamento gallego.
27. ROZAS VALDÉS, J.A.: «El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* n. 246, 1996, p. 955.
28. Cfr. LABANDEIRA, X.: «Instrumentos económicos para el control de fenómenos de lluvia ácida. Una ilustración para el caso español», *Información Comercial Española. Revista de Economía* n. 761/1997, p. 171.



En el contexto de las políticas de la Unión Europea, la Estrategia Europa 2020 para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador, marca cuáles han de ser los focos de atención para hacer frente a la crisis económica y afrontar, con éxito, los retos económicos comunes de los países integrantes de la Unión para los próximos años.

Entre otros factores, la estrategia se basa en la promoción de una economía con pocas emisiones de carbono, que haga un uso más eficaz de los recursos y que sea competitiva<sup>29</sup>. En este documento, la Comisión Europea afirma que «un uso ineficaz de las materias primas exponen a nuestros consumidores y empresarios a perturbaciones de precios dañinas y costosas, amenazando nuestra seguridad económica y contribuyendo al cambio climático»<sup>30</sup>. Además, cabe destacar que entre los cinco objetivos seleccionados y calificados de vitales, se cita el conocido como 20/20/20, de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) al menos en un 20% en comparación con los niveles de 1990, o en un 30% si se dan las condiciones al efecto, incrementar el porcentaje de las fuentes de energía renovables en nuestro consumo final de energía hasta un 20% y en un 20% la eficacia energética<sup>31</sup>.

Este y los demás objetivos considerados prioritarios están interrelacionados y se afirma, en particular, que invertir en tecnologías más limpias y con menores inversiones de carbono ayudará al medio ambiente, contribuirá a luchar contra el cambio climático y creará nuevas oportunidades y de empleo. Se apuesta por una línea de trabajo – prioritaria a escala UE– para desligar nuestro crecimiento económico del uso de recursos y de energía hacia una economía con mayor y más eficaz aprovechamiento de recursos, que se enuncia como sigue: «reforzar un marco para el uso de instrumentos basados en el mercado (por ejemplo, comercio de emisiones, revisión de la fiscalidad de la energía, marco de ayudas estatales, fomento de una contratación pública verde)»<sup>32</sup>.

Llegados a este punto y en relación propiamente a los incentivos fiscales a la energía, se ha denunciado desde distintos sectores de opinión que, en un análisis de lo que ocurre en la mayor parte de los escenarios de los países desarrollados, se da la paradoja frente a otro tipo de incentivos, de que los fiscales son frecuentemente ineficientes, de dudosa efectividad, poco transparentes, se aplican de forma desigual y, sin embargo casi siempre –curiosamente– son universalmente populares<sup>33</sup>.

29. Bruselas COM (2010) 2020, Comunicación de la Comisión Europea de 3 de marzo de 2010.

30. Comunicación de la Comisión p. 11.

31. Comunicación de la Comisión, p. 15. En el ECOFIN de 13 de noviembre de 2012, se reiteró que «la eficiencia y eficacia son primordiales para que las acciones de mitigación y REDD+ financiadas alcancen su objetivo de limitación de la emisión de gases de efecto invernadero y, de este modo, limiten el calentamiento mundial a 2 grados Celsius como máximo», v. Comunicado de Prensa sesión 3198 del Consejo, p. 16.

32. Comunicación de la Comisión, p. 16.

33. Así ha sido particularmente en los Estados Unidos, ámbito geopolítico singular, sobre el que se puede consultar nuestro trabajo *Cambio climático, Fiscalidad y Energía en los Estados Unidos. Una batería de ejemplos a considerar*. Cuadernos Civitas, Pamplona, 2012.

Hay que tener siempre presente que los tributos no solo sirven para recaudar y financiar el gasto público –fin que le es propio y natural– sino que se les reconoce una función de intervención en la economía y en el mercado. En particular, los tributos medioambientales se justifican, como recuerda BRAATHEN, porque fomentan comportamientos acordes al medio ambiente, igualan los costes marginales de cumplimiento (eficacia estática), incentivan un desarrollo tecnológico continuo (eficacia dinámica) y permiten la obtención de ingresos que pueden destinarse a reducir las distorsiones del sistema impositivo o a fortalecer las finanzas públicas<sup>34</sup>.

El ordenamiento jurídico español reconoce los fines no financieros de los impuestos –la denominada extrafiscalidad– por servir al desarrollo de políticas de inspiración y refrendo constitucional<sup>35</sup> y la apuesta de los entes públicos por las técnicas desgravatorias cuenta no solo con larga tradición sino también con pleno apoyo constitucional (artículo 131.1 CE) y legal (artículo 4 LGT<sup>36</sup>).

Si bien la afirmación anterior es incuestionable, creemos necesario insistir en que la sostenibilidad de las finanzas públicas exige, con mayor urgencia que en otros tiempos, controlar y reducir el gasto público<sup>37</sup> y, en consecuencia, se hace preciso identificar y analizar qué incentivos en tanto que gastos fiscales deben reducirse o suprimirse del panorama normativo actual por ineficaces, ineficientes o innecesarios y cuáles otros conviene –por el contrario– introducir o aumentar<sup>38</sup> y el apoyo o no a las energías renovables está en el ojo del huracán.

Se ha denunciado la escasa cultura de la evaluación de las políticas públicas que existe en España<sup>39</sup>, que hace que los buenos principios enunciados en la Ley 2/2011 de Economía Sostenible<sup>40</sup> no se plasmen en logros concretos. A

34. V. AXEL BRAATHEN, N.: «Framework of the energy taxation: the situation in OECD countries», presentación en la *Jornada sobre la Fiscalidad ambiental en la energía y su aplicación en España*, Instituto de Estudios Fiscales, 31 de mayo de 2011.
35. Como señala PITA GRANDAL «el tributo no es en el Estado de Derecho moderno un mero instrumento recaudatorio, aunque el artículo 31 de la Constitución lo caracterice como un medio para el sostenimiento de los gastos públicos. El tributo sirve a este fin pero puede, desde el punto de vista técnico, servir a otros fines perfectamente compatibles e incluso complementarios del primero y esencial», cfr. PITA GRANDAL, A. M<sup>a</sup>. (*Empleo y Fiscalidad*, Revista Gallega de Empleo n. 2, 2001, p. 23. V. entre otras, SSTC 27/1981 (RTC 1981, 27) y 37/1987 (RTC 1987, 37).
36. V. CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos (artículo 4º LGT)», *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, p. 103 y YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., «Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4º de la Ley General Tributaria», *Hacienda Pública Española* n. 32, p. 145.
37. Según PATXOT y FARRÉ en *Evaluación de la sostenibilidad*, p. 166.
38. Una de las consecuencias de la crisis actual es la adopción de medidas fiscales que se justifican como exigencias coyunturales, como es la supresión de deducciones. V. RUIZ-HUERTA, J. y otros, *Tendencias de reforma fiscal: hacia una fiscalidad europea*, Fundación Alternativas, Documentos de trabajo 62/2011, Instituto de Estudios Fiscales, p. 6.
39. VERA HERNANDEZ, M.: «Evaluación de políticas públicas», en BAGÜES, M., FERNANDEZ-VILLAVERDE, J. y GARICANO, L. (edit.): *La Ley de Economía Sostenible y las reformas estructurales, 25 propuestas* (loc.: [www.fedea.es](http://www.fedea.es)).
40. Ley 2/2011 de 4 de marzo, de Economía Sostenible. Su artículo 4.8 establece que en

nuestro entender, la evaluación de políticas públicas es clave para asegurar que la gestión pública sea eficiente y sin embargo, ni siquiera la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios, establecida en enero de 2007, ha representado a juicio de VERA HERNÁNDEZ, un papel importante<sup>41</sup>.

Por ello, cada rebaja fiscal –tanto la que pretenda crearse novedosamente como la que permanece en el panorama normativo– debe de estar no solo justificada, sino demostrarse eficaz y proporcionada al fin pretendido y por supuesto ser respetuosa con los principios y preceptos constitucionales, el sistema jurídico nacional y el Derecho de la Unión Europea.

Debe valorarse también en este juicio de control, la perspectiva del principio de neutralidad<sup>42</sup>, evitar la quiebra llamada a provocar en el campo de la justicia impositiva<sup>43</sup> e incluir compensaciones en el sistema fiscal<sup>44</sup>.

### III. POLÍTICA ENERGÉTICA EN ESPAÑA Y EN LA UNIÓN EUROPEA

En la sociedad actual, la energía constituye un soporte esencial de la economía alcanzando inevitablemente al orden social, pero presenta gran complejidad pues son muchos los factores que se interrelacionan en la política energética: geopolíticos, económicos, medioambientales, sociales, jurídicos y, también, financieros.

Estamos en un proceso hacia la «descarbonización de la economía», en el que España y la Unión Europea son intensamente dependientes del factor energético, la Unión en más de la mitad de su estructura de producción, España aún en mayores porcentajes<sup>45</sup>.

aplicación del principio de eficacia, la iniciativa normativa debe partir de una identificación clara de los fines perseguidos, estableciendo los objetivos directos y evitando cargas innecesarias y accesorias para la consecución de esos objetivos fiscales.

41. VERA HERNÁNDEZ, M.: «Evaluación de políticas».
42. SANZ GADEA afirma sobre la diferencia actual en los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades, que «desde la perspectiva de la neutralidad del tributo lo deseable sería la desaparición de este tipo de incentivos fiscales, así como la coordinación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades con la tributación de las rentas del capital en el IRPF». SANZ GADEA, E., en «El impuesto sobre Sociedades en 2011», *Revista de Contabilidad y Tributación* n. 348, marzo 2012, p. 5.
43. Como SIMÓN ACOSTA ha puesto de manifiesto «la justicia tributaria no respeta ni las formas. El sistema no sólo está enfermo en la realidad práctica, sino que también está carcomido en su configuración legal por la extraordinaria proliferación de exenciones y beneficios fiscales», cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: en «Gastos fiscales» *Actualidad Jurídica Aranzadi* n. 792/2010 (tribuna). Ante el dilema y problema que se plantea con la utilización de los impuestos con finalidades de política económica y social, en el caso en que haya de decidirse sobre qué ha de primar, debe darse primacía a la justicia (YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., con cita a los trabajos del Profesor Sainz de Bujanda, *op. cit.* p. 146).
44. V. SAINZ DE BUJANDA, E: *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español*, Universidad de Madrid, 1963, p. 100.
45. SORIA LÓPEZ, J.M. en: LÓPEZ-IBOR MAYOR, V.: *Conversaciones sobre la energía*, Civitas-Thomson Reuters, Pamplona, 2012, p. 16. La UE, afirma el Presidente del Banco Euro-

En el ámbito de la Unión Europea se ha fijado el año 2014 como fecha para la plena realización del mercado interior de gas y electricidad. El Tratado de Lisboa ha confirmado la importancia crucial de la energía para nuestra vida cotidiana y la competitividad de Europa, abogando por una política energética integrada para conseguir encontrar las soluciones adecuadas a los desafíos energéticos, a saber, la necesidad de un desarrollo sostenible y la lucha contra el cambio climático, la gran dependencia hacia el exterior, la calidad de los servicios a los consumidores y la competitividad de nuestra industria.

En el Informe presentado por el Presidente de la Comisión Europea al Consejo, se repasan los principales ejes de la situación energética en la UE y se proponen objetivos políticos, económicos, medioambientales y financieros para seguir ultimando el mercado interior, las infraestructuras energéticas, el crecimiento de la eficiencia energética, y el grado de participación de las energías renovables en el mix energético<sup>46</sup>.

Una descripción muy completa de la situación del mercado español en el contexto europeo e internacional con especificación de datos muy detallados de oferta y demanda en los sectores eléctrico, nuclear, carbón, gas y petróleo, tanto de España como del entorno europeo e internacional, se contiene en el Informe sobre la Energía en España 2011<sup>47</sup>.

Todos estos datos ponen de manifiesto cómo existe una profunda interrelación entre el Derecho de la Energía y el Derecho Medioambiental, hasta el punto de poder afirmarse, siguiendo a SERRANO GONZÁLEZ, que no cabe ninguna actuación energética, ni normativa ni fáctica, sin atender a los requerimientos ambientales. *«Es más, una grandísima parte de la nueva regulación energética está presidida o, mejor dicho, persigue objetivos medioambientales. La eficacia de los mercados eléctricos, gasistas o de hidrocarburos líquidos objeto de la regulación, sólo se puede entender si está en sintonía con los compromisos medioambientales. Podría decirse que la normativa medioambiental marca en buena medida la regulación energética»*<sup>48</sup>. Y el Derecho Tributario no puede ser ajeno a tales tendencias e imbricaciones.

#### IV. INCENTIVOS FISCALES EN EL SECTOR DE LA ENERGÍA

Si abordamos la perspectiva fiscal de la política energética, no podemos dejar de poner de manifiesto que, en ausencia de un impuesto comunitario europeo sobre la energía, se hace necesario coordinar los distintos tributos estatales, autonómicos y locales que de forma directa o indirecta gravan la energía, no

peo de Inversiones, MAYSTADY, P. en la misma obra, «importa el 17% de su gas y el 28% de petróleo del Norte de África y de Oriente Próximo», p. 45.

46. DURAO BARROSO, J. M., en: LÓPEZ-IBOR MAYOR, V.: *Conversaciones sobre la energía*, pp. 36 y 37.

47. V. Informe *La Energía en España 2011*, Secretaría de Estado de Energía. Centro de Publicaciones del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, Madrid, 2012.

48. Cfr. SERRANO GONZÁLEZ, M. (2012), en LÓPEZ-IBOR MAYOR, V.: *Conversaciones sobre la energía*, p. 163.

solo entre sí sino también con el régimen comunitario europeo de derechos de emisión, pues de lo contrario, puede tener lugar un doble gravamen o la elusión de responsabilidad por las emisiones, lo que contraviene la idea de un verdadero mercado interior de la energía, sin distorsiones ni dobles imposiciones<sup>49</sup>.

Podemos encontrar tributos que gravan al sector de la energía junto a importantes desgravaciones con fines de política económica contrarios al interés ambiental, o impuestos energéticos de carácter pretendidamente ambiental que encubren finalidades meramente recaudatorias. Pero los incentivos fiscales vinculados a la energía se hallan dispersos en el sistema fiscal español y, en cualquier caso, se evidencia la falta de un modelo en el que las distintas figuras tributarias y sus mecanismos incentivadores o desincentivadores actúen de forma coordinada para la consecución de los objetivos generales tributarios, industriales o medioambientales que deberían presidir una estrategia coherente en una materia tan importante para la economía como la que nos ocupa.

Desde un punto de vista técnico, la mayor parte de los instrumentos de protección ambiental presenta conexiones con la fiscalidad ecológica de la energía: impuestos sobre emisiones contaminantes derivados de la producción energética, cánones de utilización por el uso de la atmósfera o de las infraestructuras del transporte, impuestos sobre productos energéticos, tarifas por emisiones contaminantes de centrales energéticas que excedan el volumen de los permisos negociables, devoluciones tributarias vinculadas a la eliminación de combustibles contaminantes, contribuciones especiales por el establecimiento de servicios que disminuyen el riesgo ambiental de las empresas del sector energético, beneficios fiscales a las energías limpias, a las emisiones no contaminantes a determinados vehículos en el ámbito de los impuestos locales, etc.

No en todos los casos, sin embargo, se trata de tributos ecológicos, ni el panorama fiscal final puede calificarse de coherente, ni de eficaz ni eficiente en términos económicos y jurídicos, por lo que debería de realizarse una revisión del sistema de impuestos e incentivos existentes antes de incorporar nuevos impuestos o elementos ambientales<sup>50</sup>.

## A. EL PAPEL DE LOS INCENTIVOS FISCALES

Los incentivos fiscales pueden ser concebidos como técnicas de fomento y

- 
49. RUIZ HUERTA J., AGÚNDEZ, A., GARCIMARTÍN, C., LOPEZ J. y RODRIGUEZ, J.: *Tendencias de reforma fiscal: hacia una fiscalidad europea*. Documento de trabajo 62/2011, Fundación Alternativas, p. 60.
50. Se ha afirmado que el éxito de la Reforma Fiscal Verde depende en gran medida de la efectividad y eficiencia de los impuestos ambientales que utilice, pero también de cómo se inserten en la Política Ambiental en su conjunto. Esto significa, entre otras cosas, habilidad para utilizar todos los instrumentos fiscales disponibles y una buena combinación de exenciones, reducciones y deducciones. V. GAGO RODRIGUEZ, A., LABANDEIRA VILLOT, X. y ROIDRÍGUEZ MÉNDEZ, M: «Tendencias en la fiscalidad del medio ambiente», en *Seminario Internacional. Fiscalidad del Medio Ambiente y Desarrollo energético*, pp. 83-84.

de apoyo al precio político, convertibles a otras técnicas, atendiendo al ya clásico trabajo de VILLAR PALASÍ<sup>51</sup>, que considera que el precio político implica un precio, que el consumidor abona, inferior al valor del coste del producto o servicios que se le ofrece<sup>52</sup> y puede obedecer a servicios que preste la Administración o se gestionen por particulares<sup>53</sup>. Entendemos que en el caso del sector de la energía es especialmente apropiado este enfoque. Dentro de la ciencia cameralística ya se hablaba de las exenciones como medio de fomentar y promover el orden económico<sup>54</sup>.

A los efectos del presente trabajo interesa resaltar que los incentivos fiscales constituyen un gasto público que debe responder a un objetivo constitucionalmente protegido, y que, de acuerdo con doctrina reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), entran plenamente en el concepto comunitario de «ayuda» a los efectos de poder valorar si se respeta en el bloque normativo UE sobre ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior.

## B. FUNDAMENTO Y JUSTIFICACIÓN DE LA NECESIDAD DE REDUCIR EL VOLUMEN DE INCENTIVOS FISCALES

La necesidad de reducir el volumen de incentivos fiscales en el contexto económico y jurídico internacional viene determinada, fundamentalmente, por la exigencia de reducir los niveles de déficit y gasto públicos<sup>55</sup> en un panorama de crisis económica generalizada.

Estas razones, entre otras, han de ser consideradas como fundamento de la necesidad de realizar estudios de eficiencia (relación coste/beneficio) de los incentivos fiscales actualmente vigentes en los sistemas fiscales europeos. Sólo a la vista de los mismos, podrán proponerse las mejoras al régimen actual y garantizar la consecución real –y sin ineficiencias– del objetivo de interés público pretendido.

Aunque no puede afirmarse precisamente que estos estudios estén generalizados, al menos en España, algunos casos sí que han contado con este tipo de

51. VILLAR PALASÍ afirmó que «todas las técnicas de fomento son entre sí convertibles» desde la distinción siguiendo a EINAUDI de tres sistemas de fijación de precios de los servicios públicos (precios privados, precios públicos y precios políticos). De la evolución histórica de las distintas técnicas de fomento, en su trabajo destaca que el sistema normal para fomentar y subvencionar obras de interés general era la concesión de franquicias o exenciones y afirma que en ocasiones –como ocurrió en el Canal de Tauste– las exenciones se superponían a la técnica de la subvención, otorgándose a condición de que se destinara el pago de las contribuciones cuya exención se declaraba a la construcción de la obra pública exenta. V. VILLAR PALASÍ, J. L.: «Las técnicas administrativas de fomento y de apoyo al precio político», *Revista de Administración Pública* n. 14, 1954, cit. pp. 58, 18 y 26.

52. VILLAR PALASÍ, J. L.: «Las técnicas administrativas de», p. 12.

53. VILLAR PALASÍ, J. L.: «Las técnicas administrativas de», pp. 13 y 14.

54. VILLAR PALASÍ, J. L.: «Las técnicas administrativas de...», p. 117 a 119.

55. V. ROCA, J.: *Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios*, Banco Interamericano de desarrollo, documento de debate, junio 2010.

análisis y si nos atenemos a los mismos, a los antecedentes y a los estudios publicados, se aprecia cómo se ha demostrado que los incentivos fiscales de la década de los 90 en I+D tuvieron una eficacia limitada<sup>56</sup>, aunque sin duda existen importantes argumentos en favor de la efectividad de los incentivos fiscales a la I+D+i en general (PEREIRAS y HUERGO)<sup>57</sup>, argumentos que se defienden con especial intensidad en Canadá<sup>58</sup> y en Nueva York<sup>59</sup>. La I+D+i en energía verde es una pieza clave de apoyo a las fuentes menos contaminantes, necesitada de financiación, ya sea directa (subvenciones) o indirecta (incentivos fiscales).

La cuestión estriba entonces a este nivel en garantizar la eficacia de cada medida y aboca así a una consideración económica y jurídica no del fin que se propone alcanzar, sino de las medidas que para alcanzarlo sean las que se demuestren más idóneas<sup>60</sup>, en una concreción del principio de proporcionalidad. Por ello, como hace tiempo VILLAR PALASÍ afirmara puede decirse que *«las crisis económicas mundiales han sido un gran acelerador de este proceso (de expansión interventora del Estado) (...) el hecho de que la Administración intercambie o altere sus técnicas de intervención, se debe, más que a una marcha atrás, a un afán de eficacia —con otros medios— en la misma intervención económica, sin abdicar de la meta no de la responsabilidad»*<sup>61</sup>. Y lo que es claro es que de no ser el instrumento elegido el adecuado se puede subvertir el mismo incentivo fiscal o su justa finalidad.

### C. LOS INCENTIVOS FISCALES AMBIENTALES: EL APOYO A LAS ENERGÍAS RENOVABLES

Si bien la doctrina económica sugiere que todas las fuentes que contribuyan por igual a producir externalidades negativas deben ser gravadas a un tipo de gravamen similar, tal contribución es difícil de medir.

Proliferan en el ámbito de la OCDE las exenciones, los mecanismos de devo-

56. V. ROMERO JORDÁN, D. y SANZ SANZ, J. E.: «Eficacia de los incentivos en I+D en España en los años 90», *Hacienda Pública Española* n. 183, 4/2007, pp. 9-32. Se concluye la limitada capacidad para incentivar la I+D y se propone revisar esos incentivos fiscales o eliminarlos del sistema fiscal español (p. 13).
57. V. PEREIRAS, M. S. y HUERGO, E.: *La financiación de actividades de investigación, desarrollo e innovación: una revisión de la evidencia sobre el impacto de las ayudas públicas*, Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial, octubre 2006. Se llega a la conclusión de que los incentivos fiscales constituyen un aliciente para las empresas que ya están desarrollando actividades de I+D+i y tienen menos éxito en estimular a las empresas que no innovan (p. 20). De otro lado, un ahorro fiscal de una unidad monetaria genera aproximadamente una unidad monetaria adicional de gasto empresarial en I+D.
58. V. PARSONS, M. y PHILLIPS, N.: *An evaluation of the Federal Tax Credit for Scientific Research and Experimental Development*, Working Paper 2007-08, September 2007, Department of Finance of Canada.
59. V. *The effectiveness of the ITC. An evaluation of New York's Investment Tax Credit*, February 1996, Office of Tax Policy Analysis.
60. VILLAR PALASÍ, J. L.: «La intervención del Estado en la vida económica», *Atlántida, Revista del pensamiento actual*, vol. II, n. 11, septiembre-octubre 1964, p. 521.
61. VILLAR PALASÍ, J. L.: «La intervención del Estado», p. 528.

lución de impuesto, los tipos de gravamen reducidos, los topes de tributación y otras rebajas de la deuda fiscal en tributos relacionados directa o indirectamente con la energía<sup>62</sup>. BRAATHEN, resume en tres los principales motivos: algunas fuentes contribuyen menos que otras a los problemas relacionados con las emisiones de gases de efecto invernadero (en adelante, GEI) —así por ejemplo, las empresas que instalan equipos para rebajar los niveles de emisiones de CO<sub>2</sub>—, la preocupación sobre la competitividad de ciertos sectores industriales (debido al temor a fugas de carbono) y la preocupación sobre el efecto negativo que pueden tener los impuestos a la energía para el sector residencial de bajos ingresos<sup>63</sup>.

En todo caso, el proceso de la imposición ambiental está sometido a fuerzas contrapuestas<sup>64</sup>. De una parte, el desarrollo de principios políticos que quieren dar prioridad a la protección medio ambiental. De otro lado, como fuente de recursos, las teorías del dividendo múltiple<sup>65</sup> plantean en el sector de la energía como una necesidad, la canalización de los recursos públicos hacia lo que sea más eficiente, más bajo en carbono y más flexible socialmente<sup>66</sup> y cualquier estrategia para reducir la emisión de CO<sub>2</sub> a la atmósfera requiere el esfuerzo fundamental del sector eléctrico<sup>67</sup>. El fundamento clásico basado en internalizar las externalidades negativas, puede que no siempre sea deseable y hasta puede ser perjudicial si aleja el ratio de los costes privados del ratio de los costes totales<sup>68</sup>.

En la actualidad, se calcula que en la Unión Europea de los 27, en promedio, un euro de cada catorce de recaudación fiscal procede de impuestos medioambientales. Entre los impuestos de mayor capacidad se encuentran, sin duda, los que afectan a la energía, especialmente los tributos especiales al consumo. Los esfuerzos se han dirigido, más que a la creación de nuevas figuras, a la discriminación de la carga tributaria en función del impacto medioambiental de los

62. V. [www.oecd.org/env/policies/database](http://www.oecd.org/env/policies/database); [www.oecd.org/env/taxes](http://www.oecd.org/env/taxes); [www.oecd.org/env/policies](http://www.oecd.org/env/policies).

63. V. AXEL BRAATHEN, N.: «Framework of the energy taxation: the situation in OECD countries», presentación en la *Jornada sobre la Fiscalidad ambiental en la energía y su aplicación en España*, Instituto de Estudios Fiscales, 31 de mayo de 2011.

64. V. HERRERA MOLONA, P.M.: *Derecho Tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Ministerio de Medio Ambiente-Marcial Pons, Madrid, 2000; VILLAR EZCURRA, M.: *Voz Fiscalidad Ambiental* en ALONSO GARCÍA, E. y LOZANO CUTANDA, B.: *Diccionario de Derecho Ambiental*, Iustel, 1ª edición, Madrid, 2006, pp. 674-683

65. El impuesto medioambiental, además de servir a la protección del medioambiente, es fuente de recursos, puede mejorar el empleo y generar otros muchos beneficios o «dividendos».

66. V. MACHADO-FILHO, H.: «Financial Mechanisms under de climate regime», *Promoting Compliance in an Evolving Climate Regime*, BRUNNÉE, J., DOELLE, M. y RAJAMANI L. (edit), Cambridge University Press, 2012, p. 239.

67. Timothy P. DUANE, «Greening grid: Implementing Climate Change Policy through Energy Efficiency, renewable portfolio standards, and strategic transmission system investments», *43 Vermont Law Review*, 7:11, summer 2010.

68. ARNEDILLO, O.: «Situación Actual de la imposición medioambiental energética. Análisis económico», 31 de mayo de 2011 ([www.eforenergy.org/docactividades/25/OArnedillo.pdf](http://www.eforenergy.org/docactividades/25/OArnedillo.pdf))



productos energéticos y se ha dicho que en eso está, precisamente, la explicación del aumento de los precios el fuel oil en relación con otras gasolinas en periodos anteriores<sup>69</sup>.

Este tema no solo se plantea en España o en el contexto europeo. En los Estados Unidos, los incentivos fiscales a la energía constituyen una cuestión candente porque las cinco mayores empresas petroleras allí ubicadas (BR PLC, Exxon Mobil Copr., Royal Dutch Shell PLC, Chevron Corp. y ConocoPhillips) recibieron en 2011 un total de 137.000 millones de dólares entre incentivos y subvenciones, lo que ha generado no pocas críticas<sup>70</sup>.

Hasta fechas relativamente recientes los tributos denominados «ambientales» han sido los principales instrumentos económicos para solucionar los problemas de contaminación y su papel ha sido crucial, como herederos de las insuficientes políticas reguladoras (sancionadoras, reguladoras de límites de emisión, etc.) Las instituciones de la UE no han dudado por ello en auspiciar durante muchos años la utilización de los impuestos ambientales para internalizar las externalidades negativas y hacer efectivo el principio «quien contamina paga», y en particular, han mantenido viva la propuesta de *carbon tax* hasta que la oposición de los Estados a esta iniciativa provocó su retirada<sup>71</sup>.

En España, han proliferado desde la década de los noventa tributos «ambientales» de dudosa constitucionalidad, que el tiempo y las sentencias del Tribunal Constitucional han ido corrigiendo, pero se vuelve con la actual crisis económica a llamar a la puerta de nuevos impuestos energéticos<sup>72</sup>. Desde el establecimiento en la UE del régimen de comercio de derechos de emisión (en adelante, RCDE), se ha producido sin embargo un significativo cambio de tendencia, un giro hacia la apuesta por instrumentos flexibles de mercado, para conseguir los mismos objetivos, complementándose en ocasiones —en los Estados miembros— con impuestos a las emisiones, incentivos a las energías renovables, a los productos no contaminantes y a los procesos de producción que impliquen conservación de energía o reducción de contaminación.

69. RUIZ HUERTA J., AGÚNDEZ, A., GARCIMARTÍN, C., LOPEZ J. y RODRIGUEZ, J.: *Tendencias de reforma fiscal: hacia una fiscalidad europea*. Documento de trabajo 62/2011, Fundación Alternativas, pp. 53 y 54.

70. Según información publicada por GLESSON, M. en *Tax Notes*, Mayo 13, 2012.

71. La idea no ha sido totalmente descartada, y aunque se están debatiendo otras propuestas relacionadas con la energía, el mayor impedimento lo presentan países firmemente opuestos, como Reino Unido y el sector industrial. Un *carbon tax* uniforme podría minimizar costes pero también exacerbar los conflictos entre los Estados miembros y en la UE, pues las diferencias de estructuras económicas de cada uno de los Estados llevan a políticas y objetivos distintos. En particular, el sector eléctrico es fundamental y su estructura varía radicalmente en los Estados de la UE. No obstante, los esfuerzos por construir un mercado interior de electricidad pueden favorecer medidas y políticas comunes, que a la vez reduzcan emisiones y conflictos. V. HAAHEIN, H.A. y BRETEVILLE, C.: «Emission reductions in EU countries» en *Climate Change and European Leadership. A Sustainable Role for Europe?*, GUPTA, J. y GRUBB, M. (edit.), Kluwer Academic Publishers, 2000, pp. xviii y 221.

72. V. LABANDEIRA, X.: *Nuevos entonos para la Fiscalidad de la Energía*, [www.eforenergia.org](http://www.eforenergia.org), WP 07/2011.

El panorama cambiará a partir de 2013, ya que la reforma del esquema del RCDE hará que desaparezcan los planes nacionales de asignación<sup>73</sup>. Entonces, el sistema se organizará por sectores en toda Europa y con un solo techo (*cap* europeo). Se aumentará además notablemente la cantidad de derechos subastados, en especial para el sector eléctrico europeo, asignándose los derechos de los sectores industriales atendiendo a criterios de eficiencia<sup>74</sup>. Recientemente, el artículo cuarto de la Ley 11/2012, de 19 de diciembre, de medidas urgentes en materia de medioambiente, ha añadido una Disposición Adicional Vigésimo Primera a la Ley del Mercado de Valores para dar ejecución al Reglamento UE 1210/2011 de la Comisión, de 23 de noviembre de 2011, en materia de subastas de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Se ha llamado la atención sobre el riesgo de parálisis en la creciente diversificación que representan los intereses de 27 países, particularmente en lo que al sector de la energía se refiere, habiéndose propuesto una intensificación de la vía de la cooperación reforzada<sup>75</sup>, que permitiría a los Estados que estén en condiciones de actuar conjuntamente en un núcleo duro de políticas conjuntas, avanzar al unísono.

En el ámbito de la Unión Europea, tanto las instituciones comunitarias como los distintos Estados miembros han apostado por favorecer las energías renovables, con técnicas muy diferentes pero destacando siempre el papel de la fiscalidad. Sin embargo, el balance es que el aprovechamiento actual de las fuentes energéticas renovables en la UE es irregular e insuficiente, siendo su contribución al consumo de energía interior bruto de la Unión en su totalidad decepcionantemente bajo<sup>76</sup>.

La Directiva 2009/28/CE relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables<sup>77</sup> define este tipo de energía como la procedente de fuentes renovables no fósiles, es decir, energía eólica, solar, aerotérmica, geotérmica, hidrotérmica y oceánica, hidráulica, biomasa gases de efecto invernadero, gases de plantas de depuración y biogás. Al margen de establecer como objetivo nacional a alcanzar en el año 2020 una cuota del 20% de energía procedente de fuentes renovables en el consumo de energía y del 10% en el consumo de combustibles para el transporte de la Comunidad, se prevén incentivos y beneficios fiscales.

Por su parte, la Directiva 2003/96/CE que reestructura el régimen de imposi-

73. V. Directiva 2009/29/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE para perfeccionar y ampliar el Régimen Comunitario de Comercio de Derechos de Emisión de gases de efecto invernadero.

74. V. *Guía sobre el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero*, Asociación de Empresarios del Henares y Fundación Mapfre, pp. 73 y 129.

75. NICOLE AHNER, A. DE HAUTECLOCQUE, GLACHANT, J.-M.: «Differentiated Integration Revisited. EU Energy Policy as Experimental Ground for a Schengen Successor», *Legal Issues of Economic Integration*, p. 250.

76. V. Comunicación de la Comisión *Energía para el futuro: fuentes de energía renovables. Libro Blanco para una Estrategia y un Plan de Acción Comunitarios*, p. 17.

77. Directiva de 23 de abril de 2009, DOUE, de 5 de junio de 2009.

ción de productos energéticos y de la electricidad establece que los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a la electricidad.

En nuestro sistema fiscal, los incentivos fiscales relacionados con la energía pueden sintetizarse como sigue<sup>78</sup>:

Respecto a los impuestos sobre la producción y el consumo, destaca el Impuesto sobre Hidrocarburos, nuestro principal impuesto energético, que no recae sobre fuentes de energía renovable (solar, eólica) aunque tampoco grava productos altamente contaminantes, como el carbón, para el que por contra, la Ley 15/2012, eleva el tipo de gravamen. Está exenta la fabricación o importación de ciertos alcoholes y aceites vegetales que se destinen a su uso como carburante, así como de la producción de electricidad en centrales eléctricas o de la producción de electricidad o la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas<sup>79</sup> y el impuesto se devuelve cuando los productos se utilizan en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular de los combustibles y carburantes derivados de recursos renovables<sup>80</sup>. De otro lado, el Impuesto sobre la Electricidad, se aplica con independencia del origen de la electricidad, por lo que su finalidad no es ambiental ni el interés por la no contaminación está presente en la estructura del tributo y en el Impuesto sobre determinados medios de transporte, que grava la primera matriculación de determinados medios de transporte en el territorio español, los tipos de gravamen cambian —entre 0% y 16%— en función del grado de emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> y de la Comunidad Autónoma de que se trate.

En los impuestos sobre la renta, existen deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con la vivienda, pero las más importantes se contemplan en el Impuesto sobre Sociedades para las inversiones cuyo objeto sea proteger el medio ambiente y se plasmen en instalaciones que tengan por finalidad, entre otras, las de evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales<sup>81</sup>.

Por lo que respecta a los impuestos sobre la propiedad, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles carecen de elementos que singularmente fomenten el uso de energías renovables, pese a que podrían introducirse exenciones en favor de las instalaciones que utilicen dichas energías<sup>82</sup>.

78. Utilizamos esta terminología, pues no hay una clasificación unívoca. Sí hay consenso en considerar que los impuestos a la energía son medioambientales y en todo caso, a efectos estadísticos desde el año 1997 se manejan comunes clasificaciones.

79. Cfr. art. 51.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIIEE). En este punto he de considerar los impuestos a la producción de energías contemplados de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre.

80. Cfr. art. 52 c) LIIEE.

81. Cfr. art. 39 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) y 33 a 38 del Reglamento de desarrollo (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio).

82. La Ley Reguladora de las Haciendas Locales prevé solo una bonificación potestativa de hasta el 50% de la cuota del Impuesto de Bienes Inmuebles por la instalación de sistemas de energía solar y similares medidas hasta un 95% para el Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras [cfr. art. 74.5 y 103.2.b) LRHL].

En el ámbito del Impuesto sobre circulación, por contra, sí existen elementos energéticos ambientales, previendo la Ley Reguladora de las Haciendas Locales la posibilidad de que por ordenanza fiscal se bonifique hasta el 50% de la cuota del impuesto, incrementada o no, en función de la clase de carburante que consume el vehículo, y en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente y en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente. Por último, del impuesto sobre actividades económicas resulta especialmente criticable la sujeción de los productores de electricidad con sistemas fotovoltaicos<sup>83</sup>.

## V. LOS NUEVOS IMPUESTOS ESTATALES A LA ENERGÍA

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética fundamenta la creación de los nuevos impuestos a la energía en el artículo 45 de la Constitución, precepto en el que la protección del medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas. Se regulan en concreto tres nuevos impuestos: el impuesto sobre el valor de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas.

El hecho imponible del impuesto a la producción de la energía eléctrica es la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema eléctrico español, medida en barras de central<sup>84</sup> en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico, en su título IV y son contribuyentes los que realicen dichas actividades. La base imponible se corresponde con el importe total<sup>85</sup> que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el periodo impositivo<sup>86</sup>, debiéndose determinar para cada instalación en la que las actividades se realicen. El tipo impositivo se fija al 7%<sup>87</sup>. Este impuesto

83. ANGULO, J y otros: «El tratamiento fiscal de las nuevas energías», en *Seminario Internacional Fiscalidad del Medio Ambiente*, p. 153.

84. La producción de barras de central se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

85. Para el cálculo del importe total se considerarán las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley del Sector Eléctrico, en el periodo impositivo correspondiente, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares (artículo 6.1 segundo párrafo).

86. Coincide el periodo impositivo con el año natural, salvo en el supuesto de cese del contribuyente en el ejercicio de la actividad de instalación, en cuyo caso finalizará el día en que se entienda producido dicho cese, devengándose el último día del periodo impositivo (art. 7).

87. Art. 8.

nace con vocación de proteger el medio ambiente e internalizar los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica, y de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible<sup>88</sup>, aunque nuestro juicio, esta vocación no se ha materializado correctamente en el diseño del impuesto.

En el caso del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, el hecho imponible es la producción de este tipo de combustible y residuos y son contribuyentes quienes realicen esta actividad, previendo la Ley la responsabilidad solidaria de los propietarios de las instalaciones cuando no coincidan con quienes las explotan. La base imponible se configura por referencia a los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible siendo el tipo de 2.190 euros por kilogramo de metal pesado y por referencia a los metros cúbicos de residuos radioactivos de media, baja o muy baja actividad, gravándose con 6.000 euros por metro cúbico para residuos de baja y media actividad y con 1.000 euros por metro cúbico en el caso de muy baja actividad. Respeto al Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas, el hecho imponible es la actividad de almacenamiento en la instalación centralizada y son contribuyentes los titulares de las instalaciones. Para este impuesto se contempla la exención de los residuos procedentes de actividades médicas o científicas, así como de residuos radioactivos procedentes de incidentes excepcionales en instalaciones industriales no sujetas a la reglamentación nuclear que sean calificados como tales por el Consejo de Seguridad Nuclear.

La base imponible se determina por cada instalación de forma diferente: en función de la diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado, expresado en kg.; de la diferencia entre el volumen de residuos radioactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, expresados en m<sup>3</sup>, o en función del volumen de residuos radioactivos de media actividad no contemplados antes y de baja o muy baja actividad, expresados en m<sup>3</sup>. La base liquidable se calcula mediante un coeficiente multiplicador de reducción y el tipo de gravamen será de 70 euros por kg. de metal pesado, en el primer caso, de 30.000 euros por m<sup>3</sup> de residuo radioactivo en el segundo y de 10.000 o 2.000 euros por m<sup>3</sup> según se trate de residuos radioactivos de baja o media actividad o de muy baja actividad.

La Ley 15/2012 modifica también la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y fundamenta la supresión de las exenciones previstas en el artículo 51.2 c) y 79.3.a) de la Ley 38/1992, en concordancia con el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, que permite a los Estados miembros someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y,

88. V. exposición de motivos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre.

con el artículo 15.1.c) de la citada Directiva por lo que se refiere a la generación combinada de calor y electricidad.

Para dar un tratamiento análogo a la producción de electricidad a partir de las fuentes de energía fósil, también se eleva el tipo de gravamen sobre el carbón, y al mismo tiempo, se crean tipos específicos que gravan los fuelóleos y los gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de electricidad y calor útil. De otro lado, modifica el artículo 15.2<sup>89</sup> y añade un apartado 7º al artículo 30 de la Ley del Sector Eléctrico, estableciendo que «*la energía eléctrica imputable a la utilización de un combustible fósil en una instalación de generación que utilice como energía primaria alguna de las energías renovables no consumibles, no será objeto de régimen económico primado, salvo en el caso de instalaciones híbridas entre fuentes de energía renovables no consumibles y consumibles, en cuyo caso la energía eléctrica imputable a la utilización de la fuente de energía renovable consumible sí podría ser objeto de régimen económico primado. A estos efectos, por orden del Ministerio de Industria, Energía y Turismo se publicará la metodología para el cálculo de la energía eléctrica imputable a los combustibles utilizados*».

La primera cuestión que se plantea es la de si se trata de impuestos medioambientales o meramente recaudatorios. En otros trabajos<sup>90</sup> ya comentábamos que desde un punto de vista jurídico, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional<sup>91</sup>, para que un impuesto sea considerado medioambiental es preciso que se cumplan dos condiciones: que en la delimitación del hecho imponible y de los elementos cuantitativos se desprenda que existe una conexión entre la finalidad (protección al medio ambiente) y el medio empleado, y que contenga medidas incentivadoras para no contaminar de tipo individual, constituyendo tan solo un indicio el hecho de que el importe recaudado esté afectado a la realización de un gasto medioambiental<sup>92</sup>.

A nuestro juicio y pese a lo declarado en la exposición de motivos, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, no se trata de un verdadero impuesto ambiental, sino claramente de un impuesto con pretensión recaudatoria, fundamentalmente porque no tiene en cuenta la distinta capacidad contaminante de

89. Queda como sigue: «*Los costes de las actividades reguladas, incluyendo entre ellos los costes permanentes de funcionamiento del sistema y los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento, serán financiados mediante los ingresos recaudados por peajes de acceso a las redes de transporte y distribución satisfechos por los consumidores y los productores, así como por las partidas provenientes de los Presupuestos Generales del Estado*».

90. V. VILLAR EZCURRA, M.: «Desarrollo sostenible y tributos ambientales», *Crónica Tributaria* n. 107, 2003, p. 136.

91. V. STC 289/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000, 289) (sobre el impuesto balear sobre instalaciones que dañan el medio ambiente), STC 168/2004, de 6 de octubre (RTC 2004, 168) (sobre el impuesto sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de riesgo en Cataluña) y STC 179/2006, de 13 de junio (RTC 2006, 179) (sobre el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente).

92. STC 179/2006, de 13 de junio (RTC 2006, 179) (FJ 10) y STC 164/2004, de 6 de octubre (RTC 2004, 164) (FJ 10).

las fuentes de energía utilizadas, en la configuración del impuesto al gravarlas todas por igual al 7%. Tampoco encaja en otras concepciones de lo que debe definir verdaderamente un impuesto medioambiental, aunque a efectos meramente estadísticos pueda considerarse como tal.

Por el momento, no hay una definición unívoca de lo que debe considerarse impuesto medioambiental<sup>93</sup>, pero sí tenemos los criterios del Tribunal Constitucional y cierto consenso en el orden conceptual en que en su diseño debe haber una base específica que produzca manifiestamente efectos negativos en el medio ambiente<sup>94</sup>.

Una segunda cuestión a plantear es la de que, si al imponer un gravamen por igual a todas las fuentes de energía no se está actuando de forma incoherente con otras políticas energéticas, medioambientales o climáticas que abogan por separar el componente energético del componente ambiental/contaminante e incentivar las energías renovables, las medidas de ahorro energético o las que emitan menos GEI<sup>95</sup>.

93. La Publicación de EUROSTAT: *Environmental taxes – A statistical guide European Communities, 2001*, constituye una base metodológica de referencia. En 1996 y 1997, la Comisión Europea y la OCDE junto con EUROSTAT intentaron clarificar el concepto de impuesto medioambiental al objeto de armonizar internacionalmente el marco estadístico y se hizo la distinción del «impuesto medioambiental» respecto de los «impuestos relacionados con el medio ambiente». Para clasificar un impuesto como medioambiental se utilizaron tres indicadores: la base imponible, la acción-efecto incentivo y el propósito declarado. Al final, el grupo de trabajo definió como medioambiental el impuesto cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente. A efectos estadísticos e incluso de contabilidad nacional se consideran pues, medioambientales, todos los impuestos sobre la energía y en las clasificaciones se utiliza la terminología de «bases imponibles con interés ambiental». Dentro del sistema impositivo español, de acuerdo con esta definición se incluyen el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre la Electricidad, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, el Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, el canon de control de vertidos, el Impuesto a la contaminación atmosférica de Galicia, el de instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura y de Castilla la Mancha, pero la lista no es exhaustiva sino que está en constante actualización (v. <http://www.ine.es>).

94. En materia de ayudas de estado, el Reglamento de exención por categorías (Reglamento 800/2008, de la Comisión, de 6 de agosto de 2008), por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatible con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (DO L 214/3) define el impuesto ambiental como «una exacción cuya base específica produce manifiestamente efectos negativos en el medio ambiente o destinada a gravar determinados bienes, servicios o actividades de forma que los costes medioambientales se incorporen a sus precios o de forma que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas con el medio ambiente» (artículo 17. apartado 10). Llamamos la atención sobre la dificultad interpretativa por incluir esta definición conceptos jurídicos indeterminados como «manifiestamente» o «más respetuosas con el medio ambiente».

95. En este sentido se expresa la Propuesta de Directiva modificando la /CE que reestructura el marco comunitario de la tributación de los productos energéticos y de la electricidad (Bruselas, 13 de abril de 2011, COM (2011) 169 final 2011/0092 (CNS)).

La valoración crítica de los nuevos tributos no se ha hecho esperar. Desde el sector de las energías renovables se ha reclamado una reforma global y se ha rechazado la falta de definición en el texto de la Ley de la aplicación de los fondos recaudados.

Así, por lo que respecta a los efectos económicos en el sector, se ha entendido que la nueva normativa perjudica especialmente al sector fotovoltaico que es además el único afectado por tres reformas consecutivas limitativas de sus derechos. Así, el Real Decreto 1565/2010, redujo el derecho a percepción de primas a veinticinco años, y el Real Decreto Ley 14/2010, estableció un gap de horas temporal y otro estructural fijando un máximo de horas a las que se podría vender energía primada<sup>96</sup>.

Otro de los sectores que resulta perjudicado es el de la cogeneración que va a tener que asumir el impuesto lineal a la producción de energía y el incremento del impuesto sobre el precio del gas. También el sector de las biomasas ha dado la señal de alarma y muestra su profunda preocupación por el impacto del nuevo impuesto del 7%. En este tipo de instalaciones, las rentabilidades han sido tan tremendamente ajustadas, lo que ha impedido el desarrollo del sector, a pesar de tratarse de tecnologías completamente maduras y de existir en España un potencial estratosférico de biomasas. Para UNESA, aumentar los impuestos en vez de reducir los costes regulados en el sistema no soluciona el problema del déficit de tarifa. A pesar de que el déficit de tarifa se produce en los costes regulados, sostiene UNESA, los nuevos impuestos recaen exclusivamente en la generación, con especial incidencia en las instalaciones más eficientes que aportan la energía más barata para el consumidor y cuyo precio es totalmente homologable con el resto de la Unión Europea. En definitiva, se critica que se «castigue» a las energías eficientes para ayudar a las ineficientes.

De otro lado, las diferencias en los elementos cuantitativos en los nuevos impuestos a la producción y almacenamiento de energía nuclear son técnicamente cuestionables y se plantean también problemas de doble imposición el nuevo impuesto con la tasa a la energía nuclear.

Aunque no se puede ignorar que el sistema tributario debe ser valorado en su conjunto para concluir acerca del papel que desempeña en aspectos tan importantes como la protección del medioambiente, e incluso para enjuiciar el cumplimiento de ciertas exigencias constitucionales, ni tampoco que, desde esta perspectiva, el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica se complementa con los tributos que gravan la producción e importación de productos energéticos u otras actividades relacionadas con los mismos, en los que sí se tienen en cuenta los elementos medioambientales de cada fuente de energía, es cierto que dicha coordinación carece de una articulación explícita y de

96. Real Decreto 1565/2010, de 19 de noviembre, por el que se regulan y modifican determinados aspectos relativos a la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial (sobre todo energía solar fotovoltaica) y el Real Decreto-ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico.



un modelo que haga presentes los fundamentos económicos de la misma y sus objetivos a medio y largo plazo. Es necesario dotar de racionalidad al sistema y buscar una salida a la contradicción que representa la presencia de Impuestos sobre la producción de energía que en última instancia financian el consumo de energía<sup>97</sup>, para reconducirlo hacia un modelo impositivo que discrimine en favor del mix más idóneo en términos ecológicos pero de forma consistente en el tiempo con las posibilidades del sector y de la economía española. Claramente, insistimos, respecto del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, no se da cabida al interés ambiental ni se tiene en cuenta cuál es el origen de la energía<sup>98</sup>, por lo que aplicando la doctrina del Tribunal Constitucional se trata de un impuesto meramente recaudatorio por mucho que la exposición de motivos lo califique de medioambiental.

En definitiva, los nuevos impuestos no responden a las altas expectativas de una fiscalidad verde basada en un potente impuesto de base energética y tampoco incentivan, como sería deseable las energías menos contaminantes. Por el contrario, son instrumentos meramente recaudatorios, que además no se alinean con las estrategias comunitarias e introducen en el sistema fiscal español una mayor incongruencia en la apuesta por incentivos fiscales eficientes y eficaces.

## VI. COORDINACIÓN CON OTROS IMPUESTOS ESTATALES, AUTONÓMICOS Y LOCALES

Los nuevos impuestos se suman a las cargas fiscales comunes a los demás tipos de energía junto a otras de carácter autonómico y local, como son los impuestos sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el canon eólico o el canon urbanístico y las tasas demaniales, entre otros. Las medidas fiscales más destacadas cuantitativa y cualitativamente en este sector son los tributos autonómicos sobre las emisiones –de compleja gestión–, así como los tributos estatales a los productos o al consumo de hidrocarburos, electricidad, gas natural o carburantes sólidos. Los dobles o múltiples costes fiscales para las empresas hacen que la pérdida de competitividad sea el primer efecto perverso de las nuevas medidas fiscales, sobre todo en aquellos casos en que los costes no pueden trasladarse al consumidor final.

Inmediatamente, se plantea la relación de los nuevos impuestos con el Impuesto sobre la Electricidad<sup>99</sup>, impuesto especial cedido a las Comunidades

97. La Disposición Adicional segunda establece que en las leyes de PGE de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el art. 16 LSE un importe equivalente a la suma de los siguientes: a) la estimación de la recaudación anual correspondiente al Estado derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente Ley, b) El ingreso estimado por la subasta de los derechos de emisión de GEI, con un máximo de 500 millones de euros.

98. Al igual que ocurre con el Impuesto sobre la Electricidad.

99. El impuesto fue introducido por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Autónomas que grava la energía eléctrica clasificada. La finalidad del Impuesto a la Electricidad es, conforme expresa la exposición de motivos de la Ley reguladora, *«la obtención de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de coste específico asignado a la minería del carbón (...) Asimismo, la creación de este impuesto permitirá la adaptación a la (...) Directiva comunitaria por la que se reestructura la imposición de los productos energéticos»*. En dicha Directiva<sup>100</sup> se reconoce a los Estados miembros la facultad de gravar la energía prescindiendo de los niveles mínimos establecidos para la consecución de una política más incisiva de protección del medio ambiente.

Se ha afirmado que esta medida se justifica en evitar la doble imposición que se daría si se sujeta al impuesto la producción de energía eléctrica y la de los productos utilizados en dicha producción, pero al tiempo se ha advertido también que la posibilidad de gravamen por razones medioambientales puede suponer una duplicidad de imposición<sup>101</sup>.

Asimismo, podrían los nuevos impuestos superponerse al impuesto especial sobre el carbón, que sujeta al impuesto la primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón, si bien en este caso la Ley reguladora prevé expresamente la no sujeción del autoconsumo de carbón efectuado por sus productores o extractores dentro de las instalaciones de producción o extracción y directamente vinculado a la realización de estas actividades. Contempla también numerosas exenciones. Pues bien, entendemos que la duplicidad de imposición se da con la creación de estos nuevos impuestos a la producción de la energía eléctrica.

La Disposición Adicional Primera de la Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, rubricada *«hechos imponibles regulados en esta Ley gravados por las Comunidades Autónomas»*, establece que *«en la medida en que los tributos que establece esta Ley recaigan sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1989, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas»*.

El establecimiento de tributos autonómicos propios supuestamente ambientales ha sido propiciado por la ausencia de una reforma fiscal verde en España<sup>102</sup>. En particular, al no existir un impuesto estatal sobre las emisiones atmosféricas, algunas Comunidades Autónomas han creado sus propios gravámenes bien ex-

100. En su artículo 14.

101. CASANA MERINO, F.: «La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno», *Noticias de la Unión Europea* n. 237/2004, p. 27. PATÓN GARCÍA, G.: «El canon eólico en Castilla-la Mancha», *Jornada sobre Régimen jurídico y fiscal de las energías renovables*, Universidad de Alcalá de Henares.

102. V. una síntesis completa y actualizada de tributos propios en <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributacionautonomica2012.aspx>.

presamente a las emisiones contaminantes bien a las actividades que inciden en el medio ambiente, en sus propios territorios, en concreto, Andalucía<sup>103</sup>, Murcia<sup>104</sup>, Aragón<sup>105</sup>, Galicia<sup>106</sup> y Castilla-La Mancha<sup>107</sup>. Paradójicamente, en algunos casos se contemplan incentivos fiscales a las energías renovables y a las medidas de ahorro y eficiencia energética (Andalucía<sup>108</sup>, Murcia<sup>109</sup>, Castilla-La Mancha<sup>110</sup> o Galicia<sup>111</sup>) a la vez en algunos de estos territorios se establecen gravámenes que recaen precisamente sobre las energías renovables (Galicia<sup>112</sup>,

103. El impuesto sobre las emisiones a la atmosfera fue introducido en Andalucía por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. Grava las emisiones de óxidos de nitrógeno, óxidos de azufre y dióxido de carbono. Se declaran, entre otras, no sujetas las emisiones de CO2 realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de GEI que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa.
104. La Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medias tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios, introdujo el impuesto por emisiones contaminantes a la atmósfera gravando las emisiones de dióxido de azufre, óxidos de nitrógeno, compuestos orgánicos volátiles y amoniaco.
105. El impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por la instalación de transporte por cable fue creado por la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón y grava las mismas emisiones que el tributo andaluz. El Decreto Legislativo 1/2007, declara la no sujeción del daño causado por la emisión de dióxido de carbono a la atmósfera producida por la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible ni la realizada desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de GEI que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, salvo el exceso que suponga el incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa.
106. La Ley 12/1995, de 29 de diciembre, creo el impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica, que grava las emisiones de óxidos de nitrógeno y de azufre.
107. La Ley 16/2005, de 29 de diciembre, estableció el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, gravando emisiones de óxidos de nitrógeno y de azufre.
108. Ley 2/2007, de 27 de marzo, de fomento de las energías renovables y del ahorro y eficiencia energética de Andalucía.
109. Ley 10/2006, de 21 de diciembre, de energías renovables y de ahorro y eficiencia energética en la Región de Murcia.
110. Ley 1/2007, de 15 de febrero, de fomento de las energías renovables e incentivación del ahorro y eficiencia energética.
111. Decreto 302/2001, de 25 de octubre, por el que se regula el aprovechamiento de la energía eólica.
112. La Ley 8/2009, de 22 de diciembre regula el aprovechamiento eólico en Galicia y crea el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental. Llama la atención que en su exposición de motivos se aluda a que la energía eólica en su consideración de renovable, «es un activo que debe ser impulsado/estimulado desde los poderes públicos» y simultáneamente que «la instalación de aerogeneradores supone servidumbres, cargas inevitables para el entorno, el medio natural, el paisaje y el hábitat en el que se localizan, que en parte deviene transformado no sólo como consecuencia del impacto visual producido por la existencia de los aerogeneradores, sino también como resultado de las infraestructuras que esos elementos requieren, como son los caminos de acceso y las líneas de evacuación».

Castilla-La Mancha<sup>113</sup>). De otro lado, conviene llamar la atención de que mientras en unos casos se grava la producción térmica por su efecto contaminante, en otros, son las instalaciones de producción de energía eólica o hidráulica las consideradas, de tal forma que desaparece el efecto estímulo propio de lo que es un tributo verdaderamente medioambiental. En el nivel local, pueden encontrarse bonificaciones ambientales en la imposición sobre la propiedad urbana, en el impuesto sobre actividades económicas y en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica<sup>114</sup>.

Pero interesa destacar especialmente como precedente a considerar en el análisis de la compatibilidad de los nuevos impuestos estatales con la normativa UE y española, la relación entre los impuestos autonómicos a las emisiones contaminantes y el régimen de comercio de derechos de emisión<sup>115</sup>.

En efecto, la Ley 1/2005 que regula el régimen de derechos de emisión<sup>116</sup> cubre las emisiones de CO<sub>2</sub>, coincidiendo con el objeto de los impuestos andaluz y aragonés<sup>117</sup> y planteando problemas de dobles costes para las empresas radicadas en su territorio<sup>118</sup>.

En ambas Comunidades Autónomas se han previsto supuestos de no sujeción en similares términos, en concreto, no están sujetas las emisiones de CO<sub>2</sub> reali-

113. Ley 9/2011, de 21 de marzo.

114. Los beneficios fiscales ambientales contemplados en la normativa reguladora de las Haciendas consisten en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, una bonificación de hasta el 50% de la cuota por la instalación de sistema de aprovechamiento de energía solar, utilizando colectores homologados, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, una bonificación de hasta el 50% para quienes utilicen o produzcan energías renovables o mediante sistemas de cogeneración. En el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, una bonificación de hasta el 75% de la cuota en función de clase de carburante y tipos de motor y su incidencia en el medio ambiente. Y en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, una bonificación de hasta el 95% de la cuota correspondiente a obras de instalación de sistema de aprovechamiento térmico o eléctrico de energía solar utilizando colectores homologados.

115. V. sobre este particular el trabajo de ANTÓN, ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I.: «La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de ayuda de estado ilegal no compatible?», *Crónica Tributaria* n. 133/2009, pp. 7-57 y referencias normativas ut supra.

116. Ley 1/2005, de 9 de marzo de 2005, por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

117. Galicia y Castilla-La Mancha gravan las emisiones de óxidos de nitrógenos y de azufre, mientras que el impuesto murciano grava las emisiones de dióxido de azufre, óxidos de nitrógeno, compuestos orgánicos volátiles y dióxido de carbono, por lo que de momento no se plantean de momento, problemas de dobles costes en estas Comunidades. No obstante, debe considerarse que la Propuesta de Directiva de modificación de la Directiva 2003/87/CE prevé incluir el N<sub>2</sub>O y los perfluorocarbonos, pudiéndose entonces plantear la misma problemática que en Andalucía y Aragón.

118. Como ha sido denunciado entre otros por BILBAO ESTRADA, I. y PEDRAZA BOCHONS, en «Los derechos de emisión y los impuestos sobre emisiones atmosféricas», *Unión Europea, Deloitte-CISS*, enero 2011, p. 18. V. también VILLAR EZCURRA, M.: «Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental», *Crónica Tributaria* n. 135/2010, pp. 231-245.

zadas desde instalaciones sujetas al régimen de comercio de derechos de emisión, que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa. Tal previsión plantea problemas de legalidad por no ajustarse a las reglas UE sobre ayudas de estado, en la medida en que no han sido notificadas a la Comisión Europea –y por tanto, serían ya por ello calificables de ayudas ilegales por no notificadas– y teniendo en cuenta además que las Directrices de la Comisión exigen una temporalidad máxima de 10 años<sup>119</sup>.

## VII. EL CONTROL DE LEGALIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA: EL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO

Más allá de las Directivas que regulan específicamente el sector de la energía y que por supuesto han de ser respetadas por las medidas incorporadas en la normativa española, el Derecho originario de la Unión Europea contiene normas que actúan como límite al establecimiento por parte de los Estados miembros de incentivos fiscales y, que por lo tanto, habrán de tenerse en cuenta en todo análisis de los incentivos fiscales a la energía.

Hace tiempo, la Comunicación de la Comisión, de 26 de marzo de 1997, sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único<sup>120</sup>, considerando que los gravámenes ambientales pueden permitir la aplicación del principio de que «quien contamina paga», induciendo a consumidores y productores a adoptar comportamientos más compatibles con las exigencias ecológicas, presentaba el marco jurídico de referencia y especificaba las obligaciones de los Estados miembros para actuar de conformidad con las normas del mercado interior.

En particular, siguiendo la enumeración de la Comunicación citada, los Estados miembros deberán tener en cuenta las limitaciones siguientes del Tratado en la implementación y diseño de sus instrumentos fiscales ambientales: la prohibición de establecer derechos de aduana sobre el comercio intracomunitario o exacciones de efecto equivalente; restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación de mercancías entre los Estados miembros o medidas de efecto equivalente; las disposiciones sobre la política de transportes cuyos efectos sean menos favorables para los transportistas de los demás Estados miembros; las reglas sobre ayudas estatales que falseen la competencia en el comercio intracomunitario; la prohibición de establecer tributos internos que discriminen productos de los demás Estados miembros o protejan de algún otro modo la producción nacional, los criterios de si son el resultado de la aplicación de criterios objetivos y no discriminatorios y medir si el sistema es transparente; la legislación relativa a los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos y finalmente los objetivos de la política comunitaria de medio

119. V. ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I.: «La coordinación del», p. 22-24 y 50.

120. COM (97) 9 final – Diario Oficial C 224 de 23.7.1997.

ambiente que exige que los Estados miembros demuestren que la exacción es necesaria para resolver los problemas ambientales.

De esta manera, la Comisión ha suministrado una guía que los Estados miembros deben considerar al establecer tributos medioambientales o incentivos con esta finalidad pues han de cerciorarse de que tales medidas se ajustan al canon del Derecho de la UE (en materia de competencia, mercado interior y fiscalidad), así como a las obligaciones frente a los terceros países (normas de la Organización Mundial del Comercio).

Entre estas normas, cobran especial interés las que prohíben discriminaciones y obstáculos a las libertades fundamentales. De ahí que como ha precisado HERRERA MOLINA, es lícito tener en cuenta las diferencias del proceso industrial para diferenciar coherentemente el gravamen sobre un producto, pero siempre que no se discriminen los productos procedentes de otros Estados miembros<sup>121</sup>. Aplicando tales cláusulas<sup>122</sup>, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) declaró discriminatorio, y en consecuencia, contrario al Derecho comunitario europeo, el impuesto finlandés a la electricidad<sup>123</sup>, pues gravaba la electricidad de origen nacional con tipos de gravamen diferenciados según el modo de producción, mientras que la electricidad importada tributaba a tipo único, siendo dicho tipo superior al tipo más bajo e inferior al más alto. El Tribunal siguió entonces en su análisis valorativo el criterio de comparabilidad de la carga tributaria que soporta la electricidad importada por referencia a la más reducida que soporta la electricidad nacional<sup>124</sup>.

Presentan especiales problemas —por falta de concreción y margen de apreciación de la Comisión— como límite a la potestad tributaria en los Estados miembros, las normas que regulan la prohibición de ayudas de estado contrarias al mercado interior. El artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece en su apartado primero la incompatibilidad con el mercado interior, *«en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones»*.

El concepto de ayuda es un concepto autónomo de Derecho comunitario<sup>125</sup> y amplio en el que tienen cabida los incentivos fiscales (*«cualquier forma»*) de cualquier clase que sean, al igual que cualquier forma de subvención o aligera-

121. V. HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, con expresa referencia al criterio de la STJUE de 4 de mayo de 1986, as. 106/84, Comisión c. Dinamarca, p. 144.

122. Entonces, en particular, el artículo 95 TCE que prohíbe los tributos internos discriminatorios o proteccionistas (actual artículo 110 TFUE).

123. STJCE de 2 de abril de 1988, as C-213/86.

124. Entre otras, de la STJCE de 26 de junio de 1991 (TJCE 1991, 221), *Comisión c. Luxemburgo*, as C-152/89.

125. No necesariamente una ayuda según la norma nacional será una ayuda en el sentido del Tratado y viceversa.

miento de cargas en el presupuesto de las empresas. Para que la ayuda esté prohibida por contraria al mercado interior han de darse tres condiciones: selectividad (no generalidad de la medida), falseamiento de la competencia (real o potencial) y afectación a los intercambios comerciales entre Estados Miembros. De todos estos requisitos, el que presenta más problemas de determinación es el de la «selectividad», generalmente por la dificultad de los Estados miembros de probar que la ayuda no favorece a determinadas empresas o producciones. En los casos más recientes se aprecia una tendencia a cambiar el test de «derogación» –iniciado por el caso *Adria-Wien Pipeline*– respecto del régimen impositivo normal o general hacia un test de «no discriminación» –claro desde el caso *British Aggregates*–, pues una vez se aprecia la existencia de una discriminación, el Tribunal procede a valorar si puede esa discriminación justificarse por la naturaleza del sistema fiscal<sup>126</sup>. Las consecuencias de este cambio de proceder por parte del Tribunal pueden ser importantes en el escenario de modernización de ayudas de estado anunciado por el comisario Almunia y de apuesta de la Comisión por agilizar sus decisiones<sup>127</sup>.

La Comisión Europea ha publicado sus criterios para valorar las ayudas con fines ambientales<sup>128</sup>, que es buena guía a seguir en el diseño de incentivos fiscales y en la delimitación del ámbito de aplicación de nuevos impuestos medioambientales pues están contempladas expresamente las ayudas de naturaleza fiscal<sup>129</sup>. Para que sean compatibles con el Tratado, debe hacerse constar que las reducciones o exenciones son necesarias para todas las categorías sugeridas de beneficiarios y proporcionales en sus dimensiones. Se presume, sin embargo, si los beneficiarios pagan al menos el nivel mínimo de impuestos establecido por la Directiva aplicable, de haberla. En caso contrario, la necesidad dependerá de la medida en que la fiscalidad nacional repercuta en los costes de producción, así como de la posibilidad de repercutir el impuesto en los consumidores y reducir los márgenes de beneficio. La proporcionalidad dependerá del modo en que los beneficiarios puedan conseguir reducir más su consumo o su emisión, pagar una parte de la fiscalidad nacional o llegar a acuerdos ambientales para reducir la contaminación<sup>130</sup>. En noviembre de 2011 se presentó un borrador de nuevas Directrices en el contexto del esquema europeo de comercio de derechos de emisión de GEI<sup>131</sup>, cuya evolución habrá de seguirse de cerca, mucho más

126. Así ocurrió en los casos del impuesto francés a la venta de medicinas por parte de los laboratorios a las farmacias y el inglés a las primas de seguros. V. entre otros, los trabajos de CORDEWENER, A.: «Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Control», *EC Tax Review* 2012/6, p.288 y LANG, M.: «Recent Trends in the Case Law of the ECJ», *State Aid Law Quarterly* 2/2012, p. 411.

127. V. detalles en COM (2012) 209 final., 8 de mayo de 2012 apartados 19 y 23 (a).

128. Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente de 2008. DO C 82 de 1 de abril de 2008, p. 1.

129. V. especialmente apartados 155 a 157.

130. Apartado 1.5.12.

131. Documento no oficial de la Comisión presentado al Parlamento Europeo y al Consejo el 19 de noviembre de 2008 (Anexo 2 15713/1/08): «Propuesta de criterios de evaluación de la ayuda estatal para compensar los incrementos de los costes de la electricidad debidos a la incorporación de los costes del CO2», v. anexo al cuestionario (<http://>

por cuanto que a partir del 1 de enero de 2013, cambia la regulación comunitaria del RCDE y estas Directrices serán de gran utilidad, en un escenario que incorpora nuevos elementos de complejidad.

También debe tenerse en cuenta que el Reglamento de exención por categorías contempla similares criterios<sup>132</sup> cuando se refiere expresamente a las ayudas en forma de reducciones fiscales de los impuestos medioambientales. Así, en su artículo 25 declara la compatibilidad de las reducciones fiscales aplicables a los impuestos medioambientales que cumplan las condiciones establecidas en la Directiva 2003/96/CE, de manera que quedarán dispensadas tales ayudas de la obligación de notificación establecida en el Tratado, si los beneficiarios de la reducción pagan al menos el nivel mínimo de imposición comunitaria establecido por la Directiva 2003/96/CE y si las reducciones fiscales se conceden para periodos máximos de diez años. Hay pues una conexión clara entre el Reglamento y la Directiva armonizadora de los impuestos a los productos energéticos y una presunción de compatibilidad cuando la competencia queda salvaguardada por un nivel de imposición mínimo.

De otro lado, el artículo 10 bis, apartado 6, de la Directiva sobre comercio de derechos de emisión (ETS)<sup>133</sup> establece que «los Estados miembros también podrán adoptar medidas financieras en favor de sectores de los que se sepa que están expuestos a un riesgo significativo de fugas de carbono debido a los costes relacionados con las emisiones de gases de efecto invernadero repercutidos en los precios de la electricidad<sup>134</sup> a fin de compensar dichos costes y cuando dichas medidas financieras sean conformes a las normas sobre ayudas estatales aplicables y por adoptar en este ámbito»<sup>135</sup>. La mencionada Directiva ordena también que dicho apoyo o compensación debe concederse solo cuando sea necesario y proporcionado, y debe garantizar el mantenimiento de los incentivos del UE ETS para ahorrar energía y fomentar el paso de la demanda de

[www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2008-0610+0+DOC+XML+V0//ES](http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2008-0610+0+DOC+XML+V0//ES).

132. Reglamento CE 800/2008, de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas ayudas compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (DO L 241, de 9 de agosto de 2008, p. 3.). El ámbito de aplicación cubre las ayudas en favor del medio ambiente, quedando fuera las ayudas en favor de actividades en el sector del carbón, con la excepción de las ayudas a la formación, las ayudas de investigación y desarrollo e innovación y las ayudas para la protección del medio ambiente (artículo 1.3.d).
133. Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo (DO L 215/32, de 25 de octubre de 2003) en la versión modificada por la Directiva 2009/29/CE, de 23 de abril de 2009 (DO L 140/63 de 5 de junio de 2009). Puede consultarse una versión consolidada que recoge las modificaciones de las Directivas 2004/101, 2008/101 y 2009/29 y Reglamento 219/2009 en la web de la Comisión (2003L0067 - ES - 25.06.2009 - 004.003-1). En adelante Directiva ETS.
134. Que son costes indirectos de CO<sub>2</sub>.
135. V. Directiva modificativa 2009/29/CE o versión consolidada.



electricidad «gris» a la «verde»<sup>136</sup>. Estas medidas podrán tomarse en aquellos sectores concretos en los que pueda justificarse debidamente que el riesgo de fuga de carbono no puede evitarse de otra manera, si la electricidad constituye un porcentaje elevado de los costes de producción y se produce de manera eficiente<sup>137</sup>.

El Reglamento comunitario de exención exige pues, de notificar a la Comisión Europea, las reducciones fiscales que cumplan con las condiciones expresamente recogidas respecto a la garantía del nivel mínimo de imposición pero deben limitarse a un periodo de diez años. El Reglamento no ampara las ayudas individuales, concedidas en aplicación de un régimen de ayudas o como ayudas *ad hoc*, cuyo equivalente en subvención bruta supere los 7,5 millones de euros por empresa y por proyecto de inversión.

Queremos llamar la atención sobre el hecho de que la consideración y calificación de un tributo como «medioambiental» y las consideraciones hacia el «interés ambiental» son especialmente importantes para concretar el ámbito de aplicación de las normas y directrices interpretativas en ayudas de estado y en que tales directrices se orientan, a diferencia de lo que ocurre en el marco de la OCM hacia un enfoque económico, que no evita que los Estados diseñen sus incentivos para evitar la consideración de ayuda de estado incompatible, abriéndose camino una nueva forma de parafiscalidad<sup>138</sup>.

La doctrina del TJUE es especialmente ilustrativa sobre este particular y así, en un asunto en el que se planteaba si un sistema de devolución de impuestos a la energía era o no ayuda de estado, el TJUE entendió que en la medida en que el impuesto grava el gas natural y la energía eléctrica a todas las empresas situadas en territorio nacional, independientemente del objeto de sus actividad, *«las consideraciones de orden ecológico en las que se basa la legislación nacional controvertida en los procedimientos principales no justifican que se trate de distinta forma el uso del gas natural o de energía eléctrica en el sector de las empresas productoras de bienes corporales. El consumo de energía en cada uno de estos sectores es igualmente perjudicial para el medio ambiente»*<sup>139</sup>. En la práctica, la denominación legal del impuesto no es lo relevante, sino la ponderación de intereses por parte del Tribunal, pues se revisa no tanto que se trate de un «impuesto medioambiental» sino de un impuesto «con claros efectos medioambientales».

Por el contrario, el sistema alemán de primas al sector eléctrico, fue conside-

136. V. considerando 27 de la Directiva ETS.

137. V. considerando 24 de la Directiva ETS.

138. V. Directrices comunitarias sobre ayudas estatales favor del medio ambiente (DO C 82/01, de 1 de abril de 2008), especialmente apartado 1.3.1 (15). En el marco de la OCM se aplica una aproximación formalista al control del régimen de subvenciones en el que las regulaciones complejas escapan de control, pero a juicio de algunos autores el enfoque en la UE no lleva a mejores resultados. Cfr. T. JAEGER, «Goodbye Old Friend: Article 107's Double Control Criterion», *European State Aid Law Quarterly* 3/2012, Editorial, p. 535.

139. STJCE de 8 de noviembre de 2001 (TJCE 2001, 304), as C-143/99, apartado 52.

rado por el TJUE conforme con el régimen de ayudas de estado incompatibles con el mercado común<sup>140</sup>, al entenderse que «no supone ninguna transferencia directa o indirecta de recursos estatales a las empresas que producen este tipo de electricidad (...) el hecho de que la obligación de compra esté impuesta por ley y confiera una ventaja indiscutible a determinadas empresas no le confiere el carácter de ayuda de Estado<sup>141</sup>». En este caso, la argumentación del Tribunal se basó en que no hay ayuda imputable al Estado o mediante fondos estatales.

Como hemos avanzado el problema se plantea especialmente en España en relación a algunos impuestos autonómicos sobre emisiones, en los que, tratando de coordinarse con el régimen de comercio de derechos de emisión, se declaran no sujetos determinados supuestos o emisiones de GEI<sup>142</sup>. Para valorar el riesgo de ilegalidad (por no notificación a la Comisión Europea) o de incompatibilidad (por constituir ayudas selectivas), debe tenerse en cuenta la doctrina y criterios de la Comisión Europea a la vista de los casos de reducciones de impuestos sobre emisiones para no crear dobles costes a las empresas sujetas al régimen de comercio de derechos de emisión, previstas por la normativa danesa, sueca y Eslovena, que presentan distinta argumentación y a resultados de cómo han sido resueltos algunos casos por el TJUE<sup>143</sup>.

Es importante además el matiz de que, conforme a la más reciente jurisprudencia del TJUE sobre el criterio de la selectividad, no es relevante que la ventaja se obtenga por una exención o una no sujeción al impuesto<sup>144</sup>.

140. STJCE de 13 de marzo de 2001 (TJCE 2001, 102), as. C-379/98.

141. Apartados 59 y 61. El Tribunal destaca las dificultades prácticas en la determinación del origen de la energía, dificultades que justifican el acudir a procedimientos como el de primas.

142. El problema se plantea con las medidas establecidas por Andalucía, Aragón y Murcia, pues puede entenderse que al ser las asignaciones iniciales gratuitas se estaría contraviniendo el principio quien contamina paga. V. ANTON ANTON, A. y BILBAO ESTRADA, I.: «La coordinación del régimen...», pp.7-57 y referencias normativas *ut supra*.

143. V. as. N 22/08 –Suecia– *CO2 tax reduction for fuel used in installation covered by EU ETS*; C (2008) 1917; C 46/2006 –Suecia– *reducción del impuesto sobre las emisiones de CO2 aplicado al consumo de combustibles en instalaciones cubiertas por el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE* C (2006) 297; C 41/2006 –Dinamarca– *devolución del impuesto sobre las emisiones de CO2 aplicado al consumo de combustibles sujetos a cuota de industria*, C (2006) 274; C 46/2006; y las decisiones de la Comisión de 23 de noviembre de 2005, *relativa a los regímenes de ayudas estatal ejecutados por Eslovenia en el marco de su legislación sobre el impuesto de emisión de dióxido de carbono*, C (2005) 4435 y de 17 de junio de 2009, *relativa a la ayuda estatal C 41/06 (ex N 318/A/04) que Dinamarca tiene previsto ejecutar para la devolución del impuesto sobre las emisiones de CO2 aplicado al consumo de combustibles sujetos a cuotas en la industria*, C (2009) 4517.

144. Especialmente significativo es el caso *Ferring* pues se asimiló a una exención el hecho de que determinados operadores económicos no estén sujetos al ámbito del impuesto francés a las ventas de medicinas V. as C-53/00, de 22 de noviembre de 2001, apartado 20). Más gráficamente, desde el caso C-210/02 *British Aggregates Association*, de 7 de marzo de 2012, sobre la explotación comercial de materiales granulados en RU, se ha considerado que las cargas fiscales asimétricas derivadas de impuestos con un ámbito de aplicación muy limitado corren el riesgo de favorecer ciertas producciones y en consecuencia, de caer en el concepto de ayuda de estado V. entre otros, CORDEWENER, A.: «Asymmetrical», cit. p. 290 y LANG, M.: «Recent Trends», cit. p. 411.

Así, para que se considere el efecto incentivador de la medida fiscal en favor del medio ambiente han de cumplirse las condiciones de la Directiva 2003/96, de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de productos energéticos y de la electricidad y han de contribuir a impulsar a las empresas sujetas al pago del impuesto en favor del medio ambiente a reducir su nivel de contaminación<sup>145</sup>. La razón de ello se encuentra en que se considera que tienen efecto incentivador estas bonificaciones fiscales en favor del medio ambiente, toda vez que contribuyen, aunque sea de manera indirecta a mejorar la protección del medio ambiente, permitiendo que se adopte o continúe el régimen fiscal general de que se trate, impulsando con ello a las empresas sujetas al pago del impuesto en favor del medio ambiente a reducir su nivel de contaminación<sup>146</sup>.

En el caso de Suecia, los tipos de gravamen mínimos armonizados por la Directiva 2003/96/CE se recogían a través de dos impuestos: un impuesto energético y un impuesto sobre el dióxido de carbono, pero fueron analizados como un único tributo para valorar si se trataba de una ayuda de Estado<sup>147</sup>. Este análisis es coherente con el «nivel de imposición» que es la referencia de la dicha Directiva<sup>148</sup>.

De momento, no se ha abierto expediente contra España por parte de la Comisión, pero el riesgo existe y hasta que la reforma de la Directiva 2003/96/CE no se ultime<sup>149</sup> y pueda concretarse una solución comunitaria a los problemas de duplicidad de costes, la exención o no sujeción de nuestros impuestos autonómicos a las emisiones contaminantes seguirá planteando problemas de ilegalidad o incompatibilidad desde el marco de las reglas sobre ayudas de estado.

## VIII. CONCLUSIONES

Los incentivos fiscales a la energía en España existen a distinto nivel, desta-

145. V. apartado 31 de a exposición de motivos del Reglamento de exención por categorías.

146. V. apartado 31 de la exposición de motivos del Reglamento General de Exención por categorías.

147. V. LANNERING, J. y RENNER-LOQUENZ, B.: «State aid and eco-taxes: bundling of eco-taxes for State aid assessment», *Competition Policy Newsletter* n. 3, Autumn, 2003, pp.75-76.

148. V. Según el artículo 4.2 de la Directiva 2003/96/EC, a los efectos de la presente Directiva se entenderá por «nivel de imposición» la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de la electricidad en el momento de su puesta a consumo».

149. Una posible solución sería que la misma Directiva contemplara la exención de los impuestos a emisiones de CO2 y demás GEI de los supuestos que caen en el ámbito de la Directiva 2003/87. V. ANTON ANTON, A. y BILBAO ESTRADA, I., «State aid and the EU Council Directive 2003/96/EC: the case for augmenting the environmental component», *Critical Issues in Environmental Taxation*, vol. VIII, Oxford University Press, Oxford, 2010, pp.448 y ss.

cando el ámbito de los impuestos autonómicos. Su fundamento es diverso, pero todos ellos deberían en última instancia responder a la necesidad de promover el aseguramiento del suministro energético, la eficiencia energética y las energías renovables, si se pretende que el instrumento fiscal actúe en línea coherente con las políticas y estrategias energéticas y ambientales, marcadas desde la Unión Europea.

El análisis de la fiscalidad en España y de los recientes impuestos a la energía creados a nivel estatal permite, presenta un panorama bien distinto al deseable y permite concluir que no se mantiene una línea firme de apoyo a aquellos sectores que han demostrado ser más respetuosos con el medio ambiente o menos dañinos respecto del objetivo de reducir la emisión de GEI y, además, se añaden desordenadamente nuevas incoherencias que agravan el escenario de superposición de gravámenes y convierten en ineficaces los incentivos fiscales a distinto nivel.

El legislador español, una vez más, no ha considerado la necesidad de tener en cuenta la coherencia con las medidas ya existentes en el sistema fiscal estatal, autonómico y local, con el régimen de comercio de derechos de emisión y el sistema de subvenciones, tarifas y peajes en el sector, y ha optado por establecer nuevos impuestos con finalidad recaudatoria.

Se ha perdido la oportunidad de realizar una reforma fiscal verde apoyada en un fuerte y claro impuesto genérico de base energética<sup>150</sup> y de revisar, de una vez por todas, el sector energético, para adoptar una regulación general de la energía que, de otro lado, es altamente demandada desde distintos foros en la medida en que acabaría con las numerosas y prolijas disposiciones que distorsionan el modelo de mercado inicial y que hacen cada vez más difícil saber donde estamos y el mercado que tenemos, y en la que el factor eléctrico sea una parte del todo<sup>151</sup>. Lejos estamos también de la estabilidad regulatoria que algún autor propone como nuevo concepto jurídico deducido de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible<sup>152</sup>.

150. Casi todos los países de la OCDE han incorporado la tributación ambiental a sus sistemas fiscales, aunque no siempre de la mano de una estrategia reformista global. En los países que han adoptado estrategias generales de Reforma Fiscal Verde destacan Alemania, Dinamarca, Finlandia, Gran Bretaña, Holanda, Noruega y Suecia) y se aprecian algunas regularidades de interés. Las coincidencias empiezan por la creación de diversas *Green Tax Commissions*, con vocación de permanencia y por encargos sucesivos para hacer revisiones *ex ante* y *ex post* sobre la incidencia de los impuestos ambientales. Los componentes básicos del modelo son: reducciones diversas en los tipos de la imposición sobre la renta, reducciones en las cotizaciones sociales de los empleadores, extendidas en ocasiones a las cuotas obreras y limitadas en otras a determinados segmentos del mercado de trabajo, compensación recaudatoria con la incorporación de nuevos impuestos ambientales, centrando el esquema reformista en un *impuesto genérico y potente de base energética*, al que apoyan diferentes impuestos específicos sobre residuos, fertilizantes o pesticidas.

151. Cfr. SERRANO GONZÁLEZ, M. y LÓPEZ-IBOR MAYOR V. en: LÓPEZ-IBOR MAYOR, V.: *Conversaciones sobre la energía*, p. 166.

152. Sobre este tema V. DEL GUAYO CASTIELLA, I.: «Seguridad jurídica y cambios», pp.235-236.

Garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas exige un análisis del panorama español de los incentivos fiscales y poder detectar tanto los ineficientes como los que carecen de efectividad.

Una revisión periódica de los efectos medioambientales alcanzados, tanto por tributos declarados como tales como por los incentivos considerados ambientales, resulta, en todo caso, imprescindible. Solo valorando objetivos, resultados e indicadores se podrá concluir y por tanto, decidir sobre la conveniencia de su mantenimiento, modificación o supresión.

La falta de coordinación entre incentivos fiscales a la energía en los niveles general, autonómico y local y también por referencia al complejo sistema de tarifas, peajes y precios públicos, invita a demandar una reforma fiscal verde coherente con la reforma del sector de la energía, que puede arbitrarse por medio de comisiones de codificación, suprimiendo complejidades innecesarias y tributos medioambientales de distinto nivel, que son contradictorios con un sistema coherente y claro de incentivos fiscales eficaces. En todo caso, procede una revisión del panorama actual para que claramente se apoye a las fuentes de energías renovable y a los proyectos I+D+i relacionados con ellas, puesto que el interés ambiental así lo requiere.

En el plano jurídico, presentan problemas de legalidad los nuevos impuestos a la producción de energía por producir dobles gravámenes y no tratar igual situaciones desiguales necesitadas de apoyo y fomento, como es el sector de las energías renovables.

De otro lado, la normativa UE (sobre ayudas de estado, realización del mercado interior y no discriminación, así como las Directivas reguladoras de la energía generales y sectoriales, y tanto la reguladora del comercio de derechos de emisión como la armonizadora del nivel mínimo de imposición a los hidrocarburos) exige también una seria revisión de la normativa fiscal española y sus incentivos para adecuarla a los parámetros de legalidad del Derecho de la Unión Europea.

En definitiva, hace falta avanzar en la línea de asentar unas bases para una fiscalidad energética que sea coherente con las políticas ambientales y energéticas nacionales y de la UE. El Derecho debería ofrecer respuestas ajustadas a las necesidades de favorecer un desarrollo económico sostenible y no una selva enmarañada de medidas incoherentes que ponen en tela de juicio constantemente algo tan esencial como es la seguridad jurídica.