



El paquete «Objetivo 55»: la fiscalidad y su base legal en el derecho de la Unión Europea

José María Cobos Gómez

Profesor asociado. Universidad Pontificia Comillas.

Socio de Garrigues (España)

jose.maría.cobos@garrigues.com

Extracto

La Unión Europea ha apostado por asumir el liderazgo internacional de la respuesta ante la crisis climática. Dicho protagonismo se ha concretado en el Pacto Verde Europeo, que pretende afrontar los desafíos ambientales a través de una nueva estrategia de crecimiento sostenible para alcanzar la neutralidad climática en 2050. En este contexto, la Unión Europea ha asumido con carácter vinculante dicho objetivo de neutralidad climática, lo que requiere alcanzar en 2030 el objetivo intermedio de lograr una reducción de las emisiones netas de al menos un 55 % con respecto a los niveles de 1990. En cumplimiento de dicho mandato, el paquete de medidas Objetivo 55 o *Fit for 55*, aprobado por la Comisión, persigue la adaptación de las políticas de la Unión en materia de clima, energía, uso del suelo, transporte y fiscalidad a dichos objetivos.

En este trabajo se aborda el papel de la fiscalidad ante la crisis climática, su encuadramiento en el paquete Objetivo 55 y las principales medidas allí contenidas, como son la revisión de la directiva sobre fiscalidad de la energía, el mecanismo de ajuste por carbono en frontera y la revisión del régimen de ayudas de Estado.

Palabras clave: fiscalidad ambiental; neutralidad climática; energía; ayudas de Estado; crecimiento sostenible.

Recibido: 12-07-2024 / Aceptado: 03-10-2024 / Publicado (en avance online): 18-10-2024

Cómo citar: Cobos Gómez, J. M.^a (2024). El paquete «Objetivo 55»: la fiscalidad y su base legal en el derecho de la Unión Europea. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 13-34. <https://doi.org/10.51302/rcty.2024.24091>



The «Fit for 55» package: taxation and its legal basis in European Union law

José María Cobos Gómez

Abstract

The European Union has committed to taking international leadership in responding to the climate crisis. This commitment has been materialized in the European Green Deal, which aims to tackle environmental challenges through a new strategy of sustainable growth, to achieve climate neutrality by 2050. In this context, the European Union has taken on the binding objective of climate neutrality, which requires reaching the intermediate goal of achieving a net reduction in emissions of at least 55 % by 2030, compared to 1990 levels. In compliance with this mandate, the Fit for 55 package of measures, approved by the Commission, aims to adapt EU policies on climate, energy, land use, transport and taxation to these objectives.

This paper addresses the role of taxation in the face of the climate crisis, its inclusion in the Fit for 55 package and the main measures contained therein, such as the revision of the Energy Taxation Directive, the carbon border adjustment mechanism and the review of the State aid regime.

Keywords: environmental taxation; climate neutrality; energy; State aids; sustainable growth.

Received: 12-07-2024 / Accepted: 03-10-2024 / Published (online preview): 18-10-2024

Citation: Cobos Gómez, J. M.^a (2024). El paquete «Objetivo 55»: la fiscalidad y su base legal en el derecho de la Unión Europea. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 13-34. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.24091>



Sumario

1. La respuesta de la fiscalidad para un problema urgente, pero no inesperado
 2. La reacción de la Unión Europea ante la crisis climática
 3. Medidas fiscales del paquete Objetivo 55
 - 3.1. Revisión de la directiva de la energía
 - 3.1.1. Antecedentes y contexto actual
 - 3.1.2. Ámbito objetivo
 - 3.1.3. Tipos diferenciados
 - 3.1.4. Exenciones obligatorias
 - 3.1.5. Exenciones potestativas
 - 3.1.6. Exenciones para biocombustibles y biocarburantes
 - 3.1.7. Reducciones impositivas para empresas
 - 3.1.8. Exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas
 - 3.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono
 - 3.3. Revisión del régimen de ayudas de Estado
 - 3.3.1. La interrelación entre la protección del medioambiente y las ayudas estatales
 - 3.3.2. El reglamento de exención por categoría
 - 3.3.3. Las directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medioambiente y energía
 4. Reflexiones finales
- Referencias bibliográficas



1. La respuesta de la fiscalidad para un problema urgente, pero no inesperado

El 17 de julio de 1912, el diario australiano *The Braidwood Dispatch and Mining Journal* publicó una breve reseña respecto al impacto del consumo del carbón sobre el clima que despertó un interés suficiente como para que fuera reproducida en las siguientes semanas por diversos medios de la misma zona geográfica. Allí, premonitoriamente, se advertía que el dióxido de carbono (CO_2) procedente de la combustión de carbón en los hornos de todo el mundo tendría a convertir el aire en un manto más eficaz para la tierra y a elevar su temperatura, cuyo efecto podría ser considerable en pocos siglos.

No está de más recordar que la fiscalidad encontró pronto una conexión con este fenómeno. Es ampliamente conocida la obra del economista inglés Pigou *La economía del bienestar*, quien ya en 1920 proponía la utilización de impuestos con la finalidad de corregir el impacto de la actividad económica sobre el medioambiente. Cabe igualmente resaltar los posteriores trabajos de Coase sobre análisis económico del derecho y, en particular, su publicación *El problema del coste social* (1960), fundamento teórico de los actuales mercados de derechos de emisión.

Pigou parte de la existencia de «externalidades», que se producen cuando no coincide el producto neto marginal social con el producto neto marginal privado, ilustrando dicha divergencia a través de diversos ejemplos, algunos de ellos planteando ya problemas de carácter ambiental. Podemos así destacar aquellos casos en que se invierten recursos en jardines privados que permiten disfrutar del aire purificado, a pesar de que el público no esté autorizado para pasear en ellos. También menciona al propietario de un terreno que dedica recursos a la repoblación forestal, produciendo efectos beneficiosos sobre el clima más allá de las lindes de sus tierras. Igualmente, se refiere a las inversiones para evitar que el humo



expedido por las chimeneas de las instalaciones fabriles cause pérdidas a la comunidad. En todos estos casos es difícil obtener un pago por los servicios (en estos ejemplos, ambientales) que se prestan de forma indirecta a terceros, por lo que el producto neto marginal privado es inferior al social.

Por el contrario, Pigou advertía de supuestos en los que la construcción de una fábrica, en detrimento de villas y jardines, destruía las ventajas de la pureza del aire o de la belleza de un lugar. O de la edificación en lugares excesivamente poblados, con la consiguiente reducción del espacio de espacios de esparcimiento y entretenimiento, ocasionando un perjuicio sobre la salud de las personas. En estos casos, no es sencillo imponer a los causantes de dichos perjuicios una indemnización, por lo que el producto neto marginal social es inferior al privado.

El elemento común en estos ejemplos es que no es posible corregir dichas divergencias entre el producto neto social y producto neto privado a través de una modificación de las condiciones contractuales que pudieran regir a las distintas partes, pues no existe una relación de dicha naturaleza. Por esta razón, Pigou recordó que existía la posibilidad de que el Estado hiciera desaparecer dichas divergencias, impulsando o restringiendo las inversiones que las provocan mediante primas o impuestos.

El interés por la imposición ambiental se retomó en la década de los setenta del siglo pasado, siendo impulsado en la siguiente década con la formulación del principio «quien contamina paga». A modo de ejemplo, en el panorama español, en el año 1972 ya se apuntaba por Castellano Real (1972, p. 59) la gran actualidad de los gravámenes sobre la contaminación augurando su creciente importancia. Ahora bien, el máximo auge de la fiscalidad ambiental se alcanzó en la década de los noventa, estimulado en primer lugar por los trabajos comunitarios que proponían la creación de un impuesto sobre el dióxido de carbono (CO_2). De forma prácticamente simultánea, en clave estrictamente nacional, las comunidades autónomas descubrieron la posibilidad de explorar la fiscalidad ambiental como medio para desarrollar su autonomía financiera, si bien en algunas ocasiones se puso de manifiesto que su finalidad ambiental era más pretendida que real.

2. La reacción de la Unión Europea ante la crisis climática

La preocupación por el medioambiente no encontró reflejo en los primeros tratados, en la UE, sino que se incorporó al ordenamiento comunitario de una forma gradual a medida que se acometieron las distintas reformas de los tratados comunitarios en los años 1986, 1992, 1997 y 2010.

En la actualidad, el artículo 3.3 del Tratado de la Unión Europea (TUE) establece un mandato por el cual la Unión «obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa, basado



[...] en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente». Asimismo, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) recoge en su artículo 11 que «las exigencias de la protección del medioambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible». Atendiendo estas previsiones, el artículo 191.1 del TFUE establece que:

La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente contribuirá a alcanzar los objetivos de:

- la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente,
- la protección de la salud de las personas,
- la utilización prudente y racional de los recursos naturales,
- el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente, y en particular a luchar contra el cambio climático.

Asimismo, el apartado 2 de dicho precepto erige el objetivo de alcanzar un nivel de protección elevado como el pilar de la política de la Unión en materia de medioambiente; para lo que «se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga», este último, con una incidencia significativa en la implantación de medidas tributarias.

La política de medioambiente está estrechamente interrelacionada con la política de energía, como se refleja en el artículo 194.1 del TFUE, cuando señala que:

En el marco del establecimiento o del funcionamiento del mercado interior y atendiendo a la necesidad de preservar y mejorar el medio ambiente, la política energética de la Unión tendrá por objetivo, con un espíritu de solidaridad entre los Estados miembros:

- a) garantizar el funcionamiento del mercado de la energía;
- b) garantizar la seguridad del abastecimiento energético en la Unión;
- c) fomentar la eficiencia y el ahorro energéticos, así como el desarrollo de energías nuevas y renovables; y
- d) fomentar la interconexión de las redes energéticas.

Es particularmente relevante destacar que ambos preceptos (arts. 191 y 194) imponen un procedimiento legislativo que exige la unanimidad del Consejo para la adopción de



disposiciones esencialmente de carácter fiscal dirigidas a la consecución de los objetivos de política ambiental y energética de la Unión, lo que condiciona en gran medida la posibilidad de introducir de medidas tributarias de naturaleza energético-ambiental.

En todo caso, la UE ha decidido liderar la respuesta ante la crisis climática asumiendo un papel protagonista que no se encuentra exento de riesgos e inconvenientes.

Dicho protagonismo se ha concretado en el Pacto Verde Europeo¹, que se presenta como una respuesta a los desafíos del clima y el medioambiente, articulada a través de «una nueva estrategia de crecimiento destinada a transformar la UE en una sociedad equitativa y próspera, con una economía moderna, eficiente en el uso de los recursos y competitiva». El Pacto Verde Europeo, como parte integrante de la estrategia de la Comisión para aplicar la Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas, se asienta en cinco pilares-objetivo: un crecimiento económico sin emisiones netas de gases de efecto invernadero (GEI) en 2050 y disociado del uso de los recursos; la protección, mantenimiento y mejora del capital natural de la UE; la protección de la salud y el bienestar de los ciudadanos frente a los riesgos y efectos medioambientales; una transición justa e integradora; y la asunción por la UE de un papel de liderazgo en los esfuerzos internacionales y en la coordinación de las iniciativas para situar a Europa con firmeza en una nueva senda de crecimiento sostenible e integrador. Los objetivos del Pacto Verde Europeo son de tal relevancia que todas las actuaciones y políticas de la UE han de contribuir a su consecución, tratando de maximizar los beneficios para la salud, la calidad de vida, la resiliencia y la competitividad.

Este ambicioso objetivo de transformación de la economía de la UE, con miras a un futuro sostenible, se aborda a través de dos palancas: la configuración de una serie de políticas profundamente transformadoras y la integración de la sostenibilidad en todas las políticas de la UE. En los dos ámbitos se resalta el papel esencial de la fiscalidad.

En primer lugar, en relación con las políticas transformadoras, se fija como objetivo alcanzar la neutralidad climática en 2050 a través de diversas actuaciones de modernización y transformación de la economía que contribuirán a garantizar una tarificación eficaz del carbono en todos los sectores económicos. En lo que aquí nos interesa, cabe destacar las siguientes:

- La alineación de la fiscalidad con los objetivos climáticos, para lo que la Comisión anuncia una revisión de la directiva sobre fiscalidad de la energía que se orientará en dos aspectos: la consideración de las cuestiones ambientales y, ante la dificultad de adoptar medidas fiscales por unanimidad, la posibilidad de que el

¹ COM(2019) 640 final.



Parlamento Europeo y el Consejo adopten estas propuestas mediante el procedimiento legislativo ordinario por mayoría cualificada, conforme a las disposiciones de los tratados que así lo autorizan.

- La introducción de un mecanismo de ajuste del carbono en frontera, para sectores específicos, con el fin de atenuar el riesgo de fuga de carbono, si la elevación del nivel de ambición climática de la UE no es consistente en el ámbito mundial, garantizándose así que el precio de las importaciones refleje con más precisión su contenido de carbono.
- La aceleración de la transición a una movilidad sostenible e inteligente, lo que exige que el impacto del transporte sobre el medioambiente y la salud tenga un reflejo en los precios y que los combustibles de origen fósil dejen de estar subvencionados. Para ello, haciendo nuevamente referencia a la necesidad de revisar la directiva sobre fiscalidad de la energía, se anuncia que las exenciones actualmente existentes serán objeto de un cuidadoso examen, prestándose una especial atención a los combustibles del transporte aéreo y marítimo.

Respecto al segundo ámbito de actuación (la integración de la sostenibilidad en todas las políticas de la UE), se resalta que la necesidad de financiación para afrontar unas inversiones ecológicas que garanticen una transición justa requerirá:

- Una coherencia de las políticas en materia de clima y medioambiente y un enfoque global para garantizar que se perciban como justas, tal como ilustra el debate sobre la fiscalidad de los distintos modos de transporte.
- Una ecologización de los presupuestos nacionales que contribuya a reorientar la inversión pública, el consumo y la fiscalidad hacia las prioridades ecológicas, y a separarlos de las subvenciones perjudiciales. La Comisión considera que una reforma fiscal diseñada de forma eficaz generará crecimiento económico, impulsará la resiliencia frente a las perturbaciones climáticas y favorecerá una sociedad más equitativa en el marco de una transición justa. A su juicio, estas reformas presentan la ventaja de que permiten enviar señales de precios correctas, además de ofrecer, a productores, usuarios y consumidores, incentivos adecuados para que adopten comportamientos sostenibles. Por otra parte, la intención es que el Pacto Verde Europeo propicie un contexto adecuado para reformas fiscales nacionales que contribuyan a la supresión de las subvenciones a los combustibles fósiles, el desplazamiento de la tributación sobre el trabajo hacia la fiscalidad ambiental y la incorporación de las consideraciones sociales.
- La adopción rápida de la propuesta de la Comisión sobre los tipos del IVA «para que los Estados miembros puedan hacer un uso más selectivo de los tipos del IVA que refleje el aumento de las ambiciones medioambientales, por ejemplo, para el fomento de la producción de frutas y hortalizas ecológicas».



- La revisión de las directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía para que los objetivos del Pacto Verde Europeo se vean adecuadamente reflejados: encaminarse hacia neutralidad climática antes de 2050, eliminarse gradualmente los combustibles fósiles más contaminantes al tiempo que se mantiene una competencia equitativa en el mercado interior y despejarse las barreras comerciales al despliegue de productos limpios.

La Comisión, no obstante, pronto advirtió que el marco político de la UE entonces vigente no permitía por sí solo alcanzar los objetivos previstos para 2050 ni cumplir los compromisos asumidos por la UE en el marco del Acuerdo de París, lo que exigía incrementar las ambiciones para 2030, como meta intermedia para alcanzar la neutralidad climática en 2050. Por ello, en septiembre de 2020 propone un objetivo para 2030 de reducción de las emisiones de GEI, en toda la UE y toda la economía, de al menos un 55 % en comparación con 1990, que engloba las emisiones y las absorciones². La conclusión de la Comisión es que dicho incremento de la ambición climática de la UE para 2030 genera tanto oportunidades económicas como un medioambiente más limpio y saludable en nuestra firme trayectoria hacia la neutralidad climática en 2050.

Dicho análisis contiene una referencia tácita a una reforma fiscal verde, cuando se apunta que «el uso de los ingresos del carbono puede dar lugar a una reducción de la fiscalidad del trabajo con repercusiones positivas para el empleo». La reforma fiscal verde propone que los tributos ambientales sustituyan a los tributos que pueden distorsionar el capital y el empleo. El *Libro Blanco sobre crecimiento, competitividad y empleo* de la UE (1993) ya había sugerido la posibilidad de llevar a la práctica las teorías económicas sobre el doble dividendo, al hacer referencia a la posibilidad de que la introducción de tributos ambientales sobre actividades y productos contaminantes, energía o recursos naturales escasos compensara una reducción de las cargas fiscales y sociales de empleadores y empleados con la finalidad combatir el desempleo y promover el mercado laboral. La finalidad sería redistribuir de la carga fiscal mediante un incremento de la correspondiente al uso de los recursos naturales que permitiera aliviar la del trabajo³.

Otros documentos también habían contemplado la posibilidad de la reforma fiscal verde como, por ejemplo, el *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas*⁴ o la Resolución del Parlamento Europeo de 25 de noviembre de 2010, sobre una nueva estrategia energética para Europa 2011-2020 (2010/2108(INI))⁵, la cual:

² COM(2020) 562 final.

³ COM(93) 700, en particular, las páginas 17, 65, 67, 124, 131, 136-137 y 140-141.

⁴ COM(2007) 140 final.

⁵ DOUE de 3 de abril de 2012.



considera, como destacó la Comisión en la Estrategia Europa 2020, que la UE debería desplazar la presión fiscal del trabajo a las actividades perjudiciales para el medio ambiente; anima a la Comisión a que revise la Directiva sobre la fiscalidad de la energía de acuerdo con esto.

La Comunicación de la Comisión de septiembre de 2020 insiste nuevamente en la revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía por su contribución a la fijación de un precio de carbono y a la reducción de las emisiones. Apunta que «unas reformas fiscales bien diseñadas pueden promover el crecimiento económico, la creación de empleo y la resiliencia y fomentar una transición justa». Sin embargo, advierte que la existencia de una gran variedad de exenciones y reducciones fiscales de carácter sectorial son, en realidad, formas de subvencionar los combustibles fósiles, lo que no está en consonancia con el Pacto Verde Europeo.

El siguiente hito trascendental acaece el 30 de junio de 2021, con la aprobación de la ley europea del clima⁶, que establece el «marco para la reducción progresiva e irreversible de las emisiones antropogénicas de GEI y el incremento de las absorciones de GEI por los sumideros regulados en el derecho de la Unión». En este marco, se fija un objetivo vinculante de neutralidad climática en la UE en 2050, año para el cual las emisiones y absorciones de GEI reguladas en el derecho de la Unión estarán equilibradas dentro de la Unión, por lo que en esa fecha las emisiones netas deben haberse reducido a cero y, a partir de entonces, la Unión tendrá como objetivo lograr unas emisiones negativas.

Con el fin de lograr el anterior objetivo de neutralidad climática, el reglamento eleva definitivamente el nivel de ambición para 2030 al establecer el objetivo vinculante de lograr una «reducción interna de las emisiones netas de GEI (emisiones una vez deducidas las absorciones) de al menos un 55 % con respecto a los niveles de 1990, de aquí a 2030».

En cumplimiento de dicho mandato, la Comisión aprobó el 14 de julio de 2021 el paquete de medidas Objetivo 55 o *Fit for 55*⁷, que persigue la adaptación de las políticas de la UE en materia de clima, energía, uso del suelo, transporte y fiscalidad a dichos objetivos. Entre otras medidas, se propone nuevamente la revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía para «armonizar la fiscalidad de los productos energéticos con las políticas energéticas y climáticas de la UE, promoviendo tecnologías limpias y eliminando las exenciones obsoletas y los tipos reducidos que fomentan el uso de combustibles fósiles». Todo ello con

⁶ Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 2021, por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n.º 401/2009 y (UE) 2018/1999 («legislación europea del clima»).

⁷ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. «Objetivo 55: cumplimiento del objetivo climático de la UE para 2030 en el camino hacia la neutralidad climática. COM(2021) 550 final.



la finalidad de que el régimen fiscal de los productos energéticos cumpla el doble objetivo de salvaguardar y mejorar el mercado único, por una parte, y apoyar la transición ecológica mediante el establecimiento de los incentivos adecuados, por otra.

3. Medidas fiscales del paquete Objetivo 55

3.1. Revisión de la directiva de la energía

3.1.1. Antecedentes y contexto actual

La entrada en vigor del mercado interior a partir del 1 de enero de 1993, y la consiguiente desaparición de los controles aduaneros interiores, dio lugar a que en el año 1992 se aprobarán diversas directivas a través de las cuales se inicia la armonización de la fiscalidad de la energía. Este proceso armonizador, dirigido a evitar las distorsiones en el mercado interior, confluyó con la creciente preocupación ambiental en el seno de la UE que estableció como uno de sus objetivos la reducción de las emisiones de GEI y, específicamente, de las emisiones de CO₂.

Dicha inquietud dio lugar a la presentación por la Comisión de dos propuestas en 1992 y 1995 para la creación de un impuesto específico sobre las emisiones de CO₂ y sobre la energía, destacando la necesidad de preservar la competitividad internacional y el principio de neutralidad fiscal global. No obstante, estas propuestas fueron sucesivamente rechazadas, lo que supuso el abandono en el ámbito comunitario del intento de creación de un impuesto sobre la energía. A partir de entonces, los esfuerzos se dirigieron a la armonización de la imposición nacional sobre los productos energéticos y a la armonización de los impuestos ambientales nacionales para evitar distorsiones en el mercado.

El primer objetivo se alcanzó finalmente con la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Esta directiva parte de la premisa de que, con el objeto de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior y al ser la imposición un factor determinante del precio de los productos energéticos y la electricidad, las medidas fiscales deben permitir reflejar la posición competitiva de los diferentes productos, partiendo, con carácter general, de su contenido energético.

La drástica evolución de las preocupaciones climáticas desde su aprobación ha desembocado en una nueva política energético-ambiental que requiere la adaptación de la directiva. Un primer intento se produjo en el 2011⁸, siguiendo una filosofía similar a la de la

⁸ COM(2011) 169.



propuesta de 1992, esto es, de gravar los productos energéticos de acuerdo con su contenido energético y su contenido en carbono. No obstante, esta propuesta fue finalmente retirada en 2015.

A pesar de lo anterior, la revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía se ha retomado con el Pacto Verde Europeo y el paquete de medidas legislativas Objetivo 55, los cuales, como hemos expuesto anteriormente, establecen nuevos objetivos de transición energética que requieren una fiscalidad medioambiental efectiva y la supresión de los incentivos al consumo de combustibles fósiles en la UE, en combinación con otras medidas reguladoras, para cumplir el objetivo comunitario de neutralidad climática. En este marco, se presenta la nueva Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición)⁹.

Dicha propuesta de directiva resalta las deficiencias que presenta la actual normativa. Por una parte, la Directiva 2003/96/CE no está en sintonía con los objetivos climáticos y energéticos de la UE y no ofrece suficientes incentivos para invertir en las tecnologías limpias. En segundo lugar, la existencia en el ámbito nacional de tipos impositivos muy divergentes y una amplia gama de exenciones y reducciones fiscales favorece de facto el uso de los combustibles fósiles, que no son acordes con los objetivos del Pacto Verde Europeo. Además, la diversidad de tipos nacionales (considerablemente superiores a los recogidos en la directiva), exenciones y reducciones redunda en una mayor fragmentación del mercado interior y, en particular, falsea las condiciones de competencia equitativa entre los sectores económicos afectados. Finalmente, se advierte que algunos aspectos de la directiva actual carecen de claridad, pertinencia y coherencia, lo que provoca inseguridad jurídica.

A continuación nos detendremos en algunos aspectos de la directiva actualmente vigente y de los previsibles cambios a raíz de la propuesta de directiva de 2021, si bien hemos de advertir que se han producido escasos avances en su proceso de aprobación, lo que hace temer que pueda fracasar al igual que las propuestas predecesoras.

3.1.2. Ámbito objetivo

La directiva impone a los Estados miembros la obligación de someter a gravamen, aplicando unos niveles mínimos de imposición, los productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción y la electricidad.

La propuesta de directiva de 2021 realiza modificaciones relevantes en relación con su ámbito objetivo. Por una parte, revisa la lista de productos energéticos y de las definiciones aplicables para garantizar un tratamiento fiscal unificado y normalizado o diferenciado,

⁹ COM(2021) 563.



según proceda. Por otra parte, elimina todos los supuestos de productos no sujetos, salvo la imposición fiscal de la producción de calor, los usos de los productos energéticos con fines distintos del de carburante o combustible para calefacción, así como los dobles usos.

Además, introduce como novedad que la imposición de la energía se basará en el contenido energético de los productos energéticos y de la electricidad y en su desempeño ambiental. En particular, la imposición se calculará en euros/gigajulio (GJ) sobre la base del poder calorífico neto de los productos gravados.

No obstante, como veremos a continuación, este nivel mínimo de imposición se ve afectado por un elevado número de supuestos de no sujeción, exenciones, reducciones impositivas y tipos diferenciados, lo que pone de manifiesto la dificultad de lograr el consenso suficiente para armonizar la fiscalidad de la energía.

3.1.3. Tipos diferenciados

La directiva vigente prevé que «los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en la directiva y sean compatibles con el derecho comunitario». Dicha potestad podrá ejercitarse en determinados supuestos relacionados con la calidad del producto, con los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción y con determinados usos. Además se autoriza a los Estados miembros a establecer una diferencia entre el uso profesional y no profesional del gasóleo utilizado como carburante de automoción y la aplicación de un tipo impositivo cero a los productos energéticos y a la electricidad utilizados en labores agrarias, hortícolas, piscícolas y en silvicultura.

La propuesta de directiva de 2021 establece la obligación de que los Estados miembros reproduzcan la clasificación de productos energéticos y la relación entre los niveles mínimos de imposición determinados en la propuesta para las distintas fuentes de energía y los distintos usos. Asimismo, establece distintos niveles mínimos de imposición para los carburantes, los combustibles para calefacción y la electricidad, pero sin diferenciaciones «entre el uso comercial y no comercial del gasóleo como carburante ni entre el uso profesional y no profesional de los combustibles para calefacción y la electricidad». En consecuencia, propone eliminar todos los supuestos de tipos impositivos diferenciados actualmente existentes.

3.1.4. Exenciones obligatorias

La directiva contempla también una serie de exenciones obligatorias que permiten aproximar de forma más exacta los regímenes fiscales de los Estados miembros. Cabe destacar la prevista para los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad.



La propuesta de directiva de 2021 mantiene, bajo control fiscal, esta exención y, como en la actualidad, los Estados miembros podrán, por razones de política medioambiental, someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la directiva. En tal caso, los Estados miembros deberán reproducir la clasificación de niveles mínimos de la propuesta a fin de enviar las señales medioambientales correctas.

Además, regula de forma específica el tratamiento de los productos energéticos y la electricidad suministrados para la navegación aérea, para la navegación acuática de servicio regular, la pesca y el transporte de mercancías, que pasarán a estar gravados, pero previéndose distintos períodos transitorios para fomentar los combustibles alternativos y la electricidad.

3.1.5. Exenciones potestativas

Por otra parte, los Estados miembros están actualmente autorizados a introducir, bajo control fiscal, otras exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a diversos supuestos. Sin embargo, la propuesta de directiva de 2021 restringe esta posibilidad, admitiéndose únicamente para: (i) los productos gravables utilizados bajo control fiscal en el ámbito de proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos más respetuosos del medioambiente o por lo que respecta a los combustibles obtenidos a partir de recursos renovables; (ii) la electricidad procedente de fuentes renovables; (iii) la electricidad producida por la generación combinada de calor y electricidad, siempre que la cogeneración en los generadores combinados sea de alta eficiencia; (iv) los combustibles renovables de origen no biológico, los biocarburantes, los biolíquidos y el biogás sostenibles avanzados, y los productos sostenibles avanzados de los códigos NC 4401 y 4202 y los productos del código NC 2705 utilizados con fines de calefacción.

Además, la propuesta de directiva contempla la posibilidad de que los Estados miembros apliquen, bajo control fiscal, reducciones específicas, no inferiores a los niveles mínimos establecidos en la propuesta, para la generación combinada de calor y electricidad; el transporte de mercancías y pasajeros por ferrocarril, metro, tranvía y trolebús, la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la Administración pública, las personas con discapacidad y las ambulancias; el consumo por hogares y organizaciones caritativas; y el consumo vinculado a labores agrarias, agrícolas, hortícolas o de acuicultura, y a la silvicultura.

3.1.6. Exenciones para biocombustibles y biocarburantes

La propuesta de directiva de 2021 elimina la posibilidad actualmente existente de que los Estados miembros apliquen una exención o un tipo impositivo reducido a los productos



que estén constituidos o contengan aceites vegetales; a determinadas mezclas para moldes o núcleos de fundición; a los productos químicos y preparaciones de la industria, para sus componentes obtenidos a partir de biomasa; al bioetanol y al biometano de origen no sintético; a los productos obtenidos a partir de biomasa; y a los productos que contengan agua.

3.1.7. Reducciones impositivas para empresas

La directiva dispone que las entidades empresariales podrán disfrutar de reducciones impositivas por el consumo de determinados productos energéticos y de electricidad, que están condicionadas a que los niveles mínimos de imposición sean respetados por término medio por cada empresa. Las empresas que se beneficien de estas reducciones habrán de suscribir acuerdos con empresas o asociaciones de empresas o aplicar regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes, debiendo todos ellos tener como resultado la consecución de objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética que sean equivalentes, en términos generales, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos comunitarios.

La propuesta de directiva de 2021 autoriza la aplicación en estos casos de reducciones impositivas no inferiores a los mínimos establecidos en esta para incentivar la consecución de objetivos de protección medioambiental y de mejoras de la eficiencia energética.

3.1.8. Exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas

Finalmente, la propuesta de directiva mantiene la posibilidad de que un Estado miembro pueda introducir otras exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas, que requieren la aprobación por el Consejo previo informe a la Comisión por parte de los Estados miembros que deseen hacer uso de esta facultad.

3.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono

Los exigentes retos asumidos por la UE, reflejados en el objetivo de neutralidad climática, conllevan el riesgo de que se deslocalice la producción hacia otros países menos ambiciosos en materia climática o se aumenten las importaciones procedentes de estos países de productos más intensivos en carbono que sustituyan a productos equivalentes producidos en el interior de la Unión y, por tanto, menos intensivos en carbono. Es lo que se denomina como «riesgo de fuga de carbono», el cual existirá en tanto no exista una plena cooperación internacional en esta materia.



Para hacer frente a este riesgo, el Pacto Verde Europeo prevé que, si a medida que la Unión eleva su nivel de ambición climática, persisten diferencias en el entorno internacional, se habrán de adoptar mecanismos de ajuste en frontera por emisiones de carbono para sectores específicos. La justificación para la introducción de este mecanismo se encuentra en que, sin su intervención, los esfuerzos por disminuir las emisiones en la Unión se podrían ver contrarrestados por un aumento de estas en terceros Estados o, aún peor, la fuga de carbono podría dar lugar a un aumento global de las emisiones a escala mundial.

El MAFC, en estrecha relación con el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión (RCDE), debería garantizar que el precio de las importaciones refleje con mayor exactitud su contenido en carbono, persiguiendo un objetivo puramente ambiental y de dimensión transfronteriza, en la búsqueda de una coordinación de la acción por el clima no solo en el ámbito europeo, sino también, en la medida de lo posible, en el ámbito mundial.

En consecuencia, el Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de mayo de 2023, por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC), se decanta por una medida inspirada en el RCDE, exigiendo a los importadores la entrega de certificados, en función de las emisiones reales, que habrán de adquirirse por un precio referenciado al de los derechos de emisión. Esto implica que los productos importados han de soportar un precio del carbono, asimilándose así a los productos sujetos al RCDE.

El mecanismo resulta de aplicación a determinados productos pertenecientes a los sectores de cemento, electricidad, abonos, hierro y acero, aluminio y químicos, los cuales solo podrán ser importados en el territorio aduanero de la Unión por los declarantes que hayan sido previamente autorizados.

Dichos declarantes autorizados, no más tarde del 31 de mayo de cada año, deberán presentar a la autoridad competente una declaración en la que se habrá de informar sobre determinados parámetros referidos al año natural anterior, entre los que se incluye: la cantidad total de cada tipo de mercancía importada, las emisiones implícitas totales en dichas mercancías (previa verificación por un verificador acreditado) y el número total de certificados que deben entregarse (teniendo en cuenta una posible reducción por el precio de carbono pagado en el país de origen y el ajuste necesario en función de los derechos de emisión asignados gratuitamente).

Asimismo, los declarantes autorizados, no más tarde del 31 de mayo de cada año, deberán entregar los certificados correspondientes a las emisiones implícitas declaradas. Cada Estado miembro venderá los certificados a los declarantes autorizados en dicho Estado, calculándose el precio de venta por la Comisión en función del precio medio de los precios de cierre de los derechos de emisión en la plataforma común de subastas. La falta de entrega de los certificados será objeto de sanción, cuyo pago no eximirá en ningún caso al declarante autorizado de la obligación de entregar los certificados pendientes.



3.3. Revisión del régimen de ayudas de Estado

3.3.1. La interrelación entre la protección del medioambiente y las ayudas estatales

Con la finalidad de evitar las distorsiones en el mercado interior, la normativa comunitaria establece la incompatibilidad de las ayudas estatales que falseen la competencia en el comercio intracomunitario.

En efecto, según dispone el artículo 107 del TFUE:

Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida que afecten a los intercambios de los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

Es decir, a pesar de que la protección del medioambiente se encuentra entre los objetivos perseguidos por la UE, se encontrarán prohibidas las ayudas de Estado que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o productores.

Conforme a la jurisprudencia comunitaria, la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado» exige que se cumplan tres requisitos: (i) debemos encontrarnos ante una intervención del Estado o mediante fondos estatales; (ii) dicha intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear o amenazar falsear la competencia; y (iii) la intervención debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario.

Ahora bien, en la medida en que el componente ambiental se integra en todas las políticas comunitarias, cabe autorizar ayudas que permitan alcanzar un alto nivel de protección del medioambiente, tengan un efecto positivo sobre el desarrollo sostenible y faciliten la plena aplicación del principio «quien contamina paga».

La autorización de dichas ayudas puede alcanzarse mediante dos instrumentos:

- Por una parte, el artículo 108.3 del TFUE impone a los Estados miembros la obligación de informar a la Comisión de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones, impidiendo al Estado miembro interesado la ejecución de las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva. No obstante, el apartado 4 del mismo precepto prevé la posibilidad de que se adopten por



la Comisión reglamentos relativos a las categorías de ayudas públicas sobre las que el Consejo haya determinado que pueden quedar exentas del procedimiento de notificación y autorización previa.

- Por otra parte, respecto a ayudas incompatibles por alterar o distorsionar la competencia en el mercado único, el artículo 107.3 del TFUE dispone que, en determinados casos, las ayudas podrán considerarse compatibles con el mercado interior. A este respecto, a través de las directrices comunitarias sobre ayudas estatales en materia de medioambiente y energía, la Comisión propone una serie de orientaciones para determinar en qué medida y en qué condiciones pueden resultar necesarias ayudas estatales a fin de garantizar la protección del medioambiente sin producir efectos desproporcionados en la competencia ni en el crecimiento económico.

A continuación haremos una breve mención al impacto del paquete Objetivo 55 sobre ambos instrumentos.

3.3.2. El reglamento de exención por categoría

El Reglamento (UE) 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del tratado, exime a esas categorías de la obligación de notificación previa y de aprobación por parte de la Comisión para su ejecución por parte del Estado miembro.

En lo que aquí respecta, dicho reglamento considera compatibles con el mercado común y dispensadas de la obligación de notificación previa las ayudas medioambientales que no excedan de determinadas importes y de intensidades de ayuda, relacionadas con la inversión para la protección del medioambiente, los proyectos de eficiencia energética, la inversión para el saneamiento de terrenos contaminados, la producción de electricidad procedente de fuentes renovables, la promoción de la energía procedente de fuentes renovables en instalaciones de pequeña escala, la red urbana de distribución de calefacción y refrigeración y la inversión para infraestructuras energéticas.

Con la finalidad de facilitar, simplificar y agilizar el apoyo a la transición ecológica y digital de la UE, el Reglamento (UE) 2023/1315 de la Comisión, de 23 de junio de 2023, modificó el Reglamento (UE) 651/2014. A estos efectos, se aumentan y racionalizan las posibilidades de ayuda en el ámbito de la protección del medioambiente y la energía, pudiendo citarse como ejemplo el apoyo a la implantación de las energías renovables, los proyectos de descarbonización, la movilidad ecológica, las inversiones en hidrógeno renovable y la eficiencia energética. Por otra parte, se aumentan de forma muy importante los umbrales de notificación para las ayudas a la protección del medioambiente.



Por lo que se refiere específicamente a las ayudas en forma de reducciones de impuestos o exacciones medioambientales, el objetivo es establecer condiciones de compatibilidad que permitan seleccionar a los beneficiarios de las ayudas sobre la base de criterios transparentes, no discriminatorios y objetivos.

Así, por una parte, dichas ayudas solo serán compatibles cuando la reducción permita alcanzar un mayor nivel de protección medioambiental mediante la inclusión en el ámbito de aplicación del impuesto o gravamen medioambiental de empresas que no podrían ejercer sus actividades económicas sin la reducción. Es decir, únicamente podrán optar a la ayuda aquellas empresas que no podrían proseguir sus actividades económicas sin la reducción. Este sería el caso de empresas cuyos costes de producción aumentarían sustancialmente debido al impuesto o gravamen medioambiental sin la reducción y que no pueden repercutir dicho aumento a los clientes. La ayuda ha de concederse del mismo modo a todas las empresas elegibles que operen en el mismo sector de actividad económica y que se encuentren en la misma o similar situación de hecho con respecto a los objetivos de la medida de ayuda. El equivalente bruto de subvención de la ayuda no podrá superar el 80 % del tipo nominal del impuesto o gravamen.

Por otra parte, también serán compatibles con el mercado interior las ayudas en forma de reducciones de impuestos en virtud de la Directiva 2003/96/CE. Salvo ciertas excepciones, los beneficiarios de la reducción fiscal pagarán al menos el nivel mínimo de imposición establecido en la directiva.

En ambos casos, los regímenes de ayuda en forma de reducciones de impuestos medioambientales podrán basarse en una reducción del tipo impositivo aplicable o en el pago de una compensación fija o en una combinación de estos mecanismos.

Además, se advierte que procede aplicar las mismas condiciones a las ayudas en forma de reducciones y exenciones de los impuestos medioambientales en todos los sectores económicos, salvo que se apliquen normas especiales.

3.3.3. Las directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medioambiente y energía

El 27 de enero de 2022 se adoptaron formalmente las nuevas Directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medioambiente y energía¹⁰, que se inspiran en el Pacto Verde Europeo, la ley europea del clima y el paquete de propuestas legislativas Objetivo 55. En este contexto, la revisión de las directrices persigue que sean un instrumento

¹⁰ C(2022) 481 final.



útil para «apoyar una transición eficiente y justa hacia la neutralidad climática y facilitar la eliminación gradual de los combustibles fósiles, pero garantizando condiciones de competencia equitativa en el mercado interior».

Por tanto, el objeto de las directrices es ofrecer orientaciones sobre cómo evaluará la Comisión la compatibilidad de las medidas de ayudas ambientales que están sujetas a la obligación de notificación conforme a los artículos 107.3 c) y 108.3 del TFUE por no cumplir las condiciones establecidas en los reglamentos de exención por categorías. Las directrices establecen un marco general de condiciones que las ayudas han de cumplir para que se consideren compatibles con el derecho de la UE, así como una serie de condiciones específicas para cada una de las 14 categorías de medidas que, a juicio de la Comisión, se pueden considerar, bajo determinadas condiciones, compatibles con el mercado interior. El análisis de esas condiciones determinará la compatibilidad de la medida, una vez comparados los efectos negativos de las ayudas sobre la competencia con los efectos positivos derivados de la contribución a la transición hacia una actividad económica sostenible desde el punto de vista ambiental.

En particular, dentro de dichas categorías se hace referencia expresa a la posibilidad de que las ayudas en el ámbito de la protección del medioambiente se materialicen en la reducción de impuestos o exacciones parafiscales, diferenciándose dos situaciones distintas: en primer lugar, el establecimiento de reducciones en relación con «impuestos o exacciones que gravan los comportamientos perjudiciales para el medioambiente y, por tanto, que tienen por objeto orientar a las empresas y los consumidores hacia decisiones más respetuosas con el medio ambiente» (aplicable, por ejemplo, en el caso de introducción de nuevos tributos ambientales); en segundo lugar, la introducción de reducciones selectivas de impuestos o exacciones con el objetivo de alentar a las empresas a cambiar o adaptar su comportamiento, participando en proyectos o actividades más respetuosos con el medioambiente (por ejemplo, mediante la introducción de incentivos fiscales de carácter extrafiscal en los tributos «ordinarios»).

Como hemos señalado, la ayuda debe reunir una primera condición positiva, consistente en que facilite el desarrollo de una actividad económica. Para valorar el cumplimiento de esta condición, se comienza identificando la «actividad económica que facilita la medida y sus efectos positivos para la sociedad en general y, si procede, su relevancia para políticas específicas de la Unión»; en segundo lugar, se ha de verificar que la ayuda tenga un efecto incentivador; y, por último, se ha de evaluar que la ayuda no infrinja ninguna disposición relevante del derecho de la Unión.

La condición negativa requiere que la ayuda no altere indebidamente los intercambios en forma contraria al interés común, lo cual se evaluará analizando la necesidad de la intervención estatal, la idoneidad de la ayuda, su proporcionalidad y la forma de evitar los efectos negativos indebidos de la ayuda sobre la competencia y el comercio.



Finalmente, se han de sopesar los efectos negativos de la ayuda sobre la competencia y los intercambios con los efectos positivos «para las actividades económicas que la reciban, incluyendo su contribución a la protección del medioambiente y los objetivos de política energética y, más en concreto, a la transición hacia actividades medioambientalmente sostenibles». La Comisión considerará que una medida de ayuda es compatible con el mercado interior únicamente cuando los efectos positivos superen a los negativos.

4. Reflexiones finales

La UE ha sumido una posición de liderazgo en el ámbito internacional en pos de la neutralidad climática. La asunción con carácter vinculante de exigentes objetivos en esta materia requerirá la realización de cuantiosas inversiones y la asunción de inevitables riesgos que no solo pueden comprometer la competitividad de las empresas europeas, sino también la consecución de los propios objetivos ambientales perseguidos.

La fiscalidad puede jugar un papel relevante para coadyuvar en el logro de los objetivos climáticos y en la mitigación de los riesgos apuntados. La doble faceta en la que se materializa el principio quien contamina paga y la función extrafiscal del tributo, ya sea penalizando con gravámenes superiores las inversiones y actividades más perjudiciales para el medioambiente o fomentando mediante la utilización de beneficios fiscales aquellos comportamientos con un mejor impacto ambiental, se encuentra ínsita en las bases del derecho de la Unión.

La propuesta de directiva para revisar la fiscalidad de la energía, que responde a la primera categoría de medidas, se enfrenta al reto de alcanzar un consenso suficientemente amplio que permita conciliar las particularidades e intereses de cada Estado miembro y sector de actividad afectado, poniendo de manifiesto la tradicional dificultad para adoptar medidas de carácter tributario en el ámbito de la UE. Precisamente esta dificultad es la que, en la práctica, ha conllevado que el gravamen en frontera de las importaciones intensivas en carbono se fundamente en un esquema similar al de los mercados de emisión, si bien operando de forma muy similar a la de un arancel en frontera.

La segunda categoría de medidas, que trata de aliviar la compatibilidad de los beneficios fiscales que puedan establecer los Estados miembros con el estricto régimen de ayudas de Estado, se ha concretado en la revisión del reglamento de exención por categoría y de las directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medioambiente y energía. La flexibilización de las reglas para este tipo de inversiones ofrece una oportunidad para la ambientalización de los sistemas tributarios internos mediante la introducción de elementos ambientales en los tributos tradicionales, como complemento de la introducción de tributos específicamente medioambientales.



Referencias bibliográficas

Castellano Real, F. (coord.) (1972). Introducción. En *Nuevos impuestos*. Instituto de Estudios Fiscales.

José María Cobos Gómez. Licenciado en Derecho y en Dirección y Administración de Empresas. Doctor en Derecho. Socio de la práctica de Derecho Tributario de Garigues. Cuenta con una dilatada experiencia en el ámbito de la tributación empresarial, grupos fiscales, tributación personal y patrimonial, procedimientos de inspección, tributación de artistas y deportistas y fiscalidad medioambiental. Es profesor asociado de la Universidad Pontificia Comillas (ICADE) y también participa con regularidad como ponente en cursos, seminarios y otras actividades docentes.