



La fiscalidad energética en la Unión Europea

Marta Val Jiménez

Imposición indirecta. Repsol (España)

mvalj@repsol.com

Extracto

El marco normativo de la fiscalidad energética en la Unión Europea está armonizado mediante dos directivas; una de las cuales, la de tributación específica de los productos energéticos y de la electricidad, está siendo objeto de revisión desde julio de 2021. Dicha revisión se incluye dentro del paquete de medidas conocido como «Objetivo 55» y pretende que la tributación de la energía pueda utilizarse como una herramienta más en la consecución de los exigentes objetivos de la política actual de clima de la Unión Europea. Sin embargo, es una de las pocas iniciativas de este paquete (por no decir la única) que aún no se ha finalizado debido a la regla de la unanimidad que aplica en la aprobación de las directivas en materia de fiscalidad.

En este estudio se describen los elementos más relevantes de las dos directivas que regulan la fiscalidad energética europea en la actualidad, para, a continuación, señalar los motivos por los que es necesario actualizar este marco normativo con el fin de adecuarlo a los retos climáticos plasmados en el Pacto Verde Europeo, así como las dificultades para conseguirlo.

Palabras clave: tributación energética; Directiva 2003/96/CE; Objetivo 55; energías renovables; incentivos fiscales medioambientales; Pacto Verde Europeo.

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

Cómo citar: Val Jiménez, M. (2024). La fiscalidad energética en la Unión Europea. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 35-58. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24093>



The energy taxation in the European Union

Marta Val Jiménez

Abstract

The regulatory framework for energy taxation in the European Union is harmonized through two directives; one of which, the one that rules the minimum levels of taxation for energy products and electricity, has been under review since July 2021. This revision is one of the initiatives included in the package of measures known as Fit for 55 with the aim of using the energy taxation as a further tool to achieve the demanding objectives of the European Union's current climate policy. However, it is one of the few initiatives in this package (if not the only one) that has not yet been finalized due to the unanimity rule that applies in the adoption of directives on taxation.

This article describes the most relevant elements of the two directives that currently regulate European energy taxation. Additionally, it points out the reasons why it is necessary to update this regulatory framework in order to adapt it to the climate challenges set out in the European Green Pact, as well as the difficulties in achieving it.

Keywords: energy taxation; Directive 2003/96/EC; Fit for 55; renewable energy; environmental tax incentives; European Green Deal.

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

Citation: Val Jiménez, M. (2024). La fiscalidad energética en la Unión Europea. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 35-58. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24093>



Sumario

1. Marco normativo europeo y principales ideas
2. Tributación sobre productos energéticos y electricidad en la Unión Europea
3. Directiva horizontal
4. Desafíos de la fiscalidad energética en la Unión Europea. El Pacto Verde Europeo
5. Intento de revisión de la directiva de tributación energética anterior al Pacto Verde Europeo
6. Objetivo 55. Nueva propuesta de revisión de la directiva de tributación energética
7. Revisión de la directiva de tributación energética en curso

1. Marco normativo europeo y principales ideas

El marco normativo de la fiscalidad energética en la UE está armonizado mediante dos directivas de obligada transposición en todos los Estados miembros:

- 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.
- Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida).

Si bien la Directiva 2003/96/CE es el principal fundamento jurídico en el que se sustenta la tributación de los productos energéticos y de la electricidad (con la fijación de niveles mínimos de imposición, exenciones y tipos reducidos obligatorios u opcionales), no se puede tener una visión global de las numerosas obligaciones formales que se derivan de la fiscalidad de la energía de la UE sin considerar las disposiciones de la Directiva (UE) 2020/262, conocida comúnmente como la «directiva horizontal»; directiva que establece los requisitos de control de tenencia y circulación de todos los productos sujetos a los impuestos especiales (tabaco, alcohol y productos energéticos y electricidad).

Estas dos directivas han sido transpuestas a la normativa española mediante la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, y el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los impuestos especiales. No obstante, como este estudio pretende abordar el marco normativo europeo de la tributación energética, se centrará en las disposiciones de las dos directivas comunitarias, obviando casos particulares o diferentes opciones de transposición de cada Estado miembro, salvo que resulte relevante en el desarrollo de la exposición.

En primer lugar, detallaremos las principales características de la fiscalidad energética en la UE:

- **Fiscalidad armonizada.** La tributación sobre la energía está armonizada en todos los Estados miembros fijando niveles mínimos de imposición sobre los productos energéticos y la electricidad, y estableciendo normas comunes de circulación y tenencia de obligado cumplimiento para todos los productos sujetos a los impuestos especiales. Esta armonización, que contribuye al funcionamiento adecuado de un mercado único, así como a un lenguaje común en cualquier disputa entre diferentes países en esta materia, dificulta, como veremos más adelante, que se modifique y actualice el marco normativo, pues cualquier revisión de las directivas citadas requiere unanimidad de los 27 Estados miembros.
- **Imposición indirecta.** Al igual que el IVA, los impuestos especiales que gravan los productos energéticos y la electricidad son impuestos indirectos cuya carga soporta el consumidor final del producto, con independencia de su capacidad económica.
- **Repercusión monofásica.** A diferencia del IVA, impuesto también armonizado en la UE cuya repercusión se realiza en todas las fases de la comercialización, la repercusión de los impuestos especiales se practica por el sujeto pasivo en un único momento. De este modo, una vez realizada esta repercusión, el resto de los operadores, en su caso, en una cadena de comercialización ya no repercuten el impuesto sobre el producto energético o la electricidad, sino que lo incorporan como mayor precio de sus productos.
- **Elevada carga de obligaciones formales y marcado carácter físico.** Como se ha apuntado anteriormente, la fiscalidad energética en la UE (así como los otros impuestos especiales sobre bebidas alcohólicas y labores del tabaco) dispone de instrumentos de control para una correcta imposición y de medidas de lucha contra el fraude desarrollados, principalmente, en la directiva horizontal (Directiva (UE) 2020/262). Los numerosos requisitos de control de tenencia y circulación de los productos sujetos a los impuestos especiales y el marcado carácter físico de esta fiscalidad pueden suponer, en ocasiones, una elevada carga administrativa en las empresas del sector energético que tienen que tener en cuenta en la asignación de los recursos que deben destinar a su cumplimiento.
- **Ámbito de aplicación territorial.** Es en la directiva horizontal, y no en la Directiva 2003/96/CE, donde se establece el ámbito de aplicación territorial de ambas directivas, excluyendo determinados territorios de los Estados miembros. En lo que respecta a España, las islas Canarias, Ceuta y Melilla quedan fuera del ámbito de aplicación de esta imposición energética armonizada. Esto no es óbice para que exista otro tipo de tributación sobre la energía en territorio canario con unos tipos impositivos menos elevados y unas reglas de control y tenencia diferentes de las exigidas en la normativa europea.

No se puede finalizar esta breve introducción al marco normativo de la fiscalidad energética en UE sin apuntar también una primera reflexión sobre la necesidad perentoria de actualización de 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. Cuestión innecesaria, por otro lado, en lo que respecta a la directiva horizontal, cuyo texto fue revisado y consolidado en 2020.

En lo que concierne a la Directiva 2003/96/CE, sin embargo, es obvio que unas disposiciones sobre niveles mínimos de imposición establecidas con una antigüedad superior a 20 años no pueden responder a las circunstancias actuales de precios ni de recaudación esperada por los Estados de la Unión. No solo los niveles de tributación han quedado completamente desactualizados, sino que su determinación en función de la clasificación, el origen y el uso de los productos energéticos y la electricidad no está, en absoluto, alineada con el desarrollo acelerado de las energías renovables en este siglo XXI ni con las nuevas medidas regulatorias implementadas en la UE a este respecto.

En definitiva, la Directiva 2003/96/CE vigente solo puede dar una pobre respuesta si se pretende utilizar como herramienta en la consecución de los exigentes objetivos de la política actual de clima de UE.

Por estos motivos, entre otros, el Pacto Verde Europeo¹ presentado por la Comisión Europea en diciembre de 2019, se planteó la revisión de esta directiva dentro del paquete de medidas conocido como «Objetivo 55»², proponiendo, incluso, la modificación del procedimiento de adopción de nuevas propuestas de directiva por mayoría cualificada, en lugar de la unanimidad que se requiere actualmente, para evitar así el fracaso obtenido en un intento de revisión anterior.

Más adelante se desarrollará esta reflexión con mayor profundidad, pero se hace necesario un análisis previo de los elementos más relevantes de las dos directivas que regulan la fiscalidad energética europea en la actualidad.

2. Tributación sobre productos energéticos y electricidad en la Unión Europea

En primer lugar, en la Directiva 2003/96/CE se relacionan los productos energéticos y la electricidad comprendidos en el ámbito objetivo de esta tributación. Estos productos

¹ Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/green-deal/>

² Objetivo climático de la UE de reducir las emisiones de la UE en, al menos, un 55 % de aquí a 2030. Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/green-deal/fit-for-55/>

se identifican con sus correspondientes partidas arancelarias. Señalamos aquí la estrecha relación con la clasificación aduanera de los productos que se puede observar en toda la normativa de tributación energética, tanto para definir los productos gravados como para determinar ciertas exenciones o tipos reducidos o eximirlos de determinadas reglas de circulación en ciertos casos. Estas referencias pueden resultar poco intuitivas para ajenos a esta materia y hacer necesaria una consulta constante del TARIC³ para identificar los productos energéticos gravados. De hecho, para facilitar la comprensión de su ámbito objetivo, en la transposición a la normativa española hay un artículo concreto de definiciones que agrupa en conceptos conocidos como gasóleos, gasolinas, querosenos, etc., determinados grupos homogéneos de partidas arancelarias.

Aun así, a pesar de parecer complicado este tipo de descripción del ámbito objetivo de una norma tributaria, es destacable que algún intento de definir los productos energéticos de otra forma ha generado cierto rechazo por la falta de seguridad jurídica, al no tener una referencia tan específica como puede ser la clasificación aduanera.

Una vez definidos los productos energéticos y la electricidad sobre los que serán de aplicación las disposiciones de la Directiva 2003/96/CE, resulta necesario señalar que tales productos no serán siempre gravados por los impuestos especiales, sino que hay que atender a su destino y uso. Solo los productos destinados a su uso como combustible y como carburante quedan gravados por estos impuestos, como bien indica el considerando 22 de la exposición de motivos de esta directiva:

Los productos energéticos deben estar sometidos fundamentalmente a un marco comunitario cuando se usen como combustible para calefacción o carburante de automoción. En esta medida, está en la naturaleza y en la lógica del sistema fiscal excluir del ámbito de aplicación el doble uso y el uso de productos energéticos con fines distintos a los de carburante o combustible, así como los procesos mineralógicos. El uso similar de la electricidad debe tratarse en pie de igualdad.

La imposición energética no se aplicaría, en consecuencia, sobre productos destinados a usos: (i) como materia prima; (ii) en procesos mineralógicos o a la electricidad consumida para reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos, etc.

³ El TARIC es un reglamento de la UE donde figura el arancel aduanero común (derechos que gravan las mercancías y otras medidas) y que satisface exigencias de las estadísticas del comercio exterior y de las políticas de la UE (comerciales, agrícolas o de otra índole) relativas a la importación o exportación de mercancías. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/aduanas/deuda-aduanera-garantias-elementos/clasificacion-mercancia-taric/taric-definicion.html#:~:text=El%20TARIC%20es%20un%20reglamento,relativas%20a%20la%20importaci%C3%B3n%20>

Esto quiere decir, por ejemplo, que el consumo de gasóleo en una caldera de vapor de una fábrica, en un tanque para calefacción de una comunidad de vecinos (ambos en uso como combustible) o en el depósito de un automóvil (uso como carburante) tributa conforme a esta directiva de la Unión. Sin embargo, si ese mismo gasóleo se utiliza como diluyente en un proceso productivo, no tributará por los impuestos especiales. Del mismo modo, el consumo de gas butano envasado en un domicilio quedará gravado por el impuesto, mientras que su consumo como materia prima en un proceso productivo de una industria química no se sujetará a esta tributación.

Por último, a modo de cierre de la definición de los productos gravados, esta directiva incorpora una cláusula por la que cualquier otro producto de los no definidos anteriormente quedará sujeto a los impuestos especiales si se utiliza como combustible o carburante. Esta cláusula de cierre se aplica, principalmente, para considerar todos aquellos aditivos que se mezclen con productos energéticos para darle más volumen, por ejemplo, en sus usos como carburante. Sin embargo, podrían darse otros supuestos por los que cualquier otro producto (que no estuviera comprendido en la relación de partidas arancelarias de la directiva) también quedara gravado atendiendo a su uso como combustible o carburante.

Definidos los productos energéticos y la electricidad y los usos de estos que deben tributar armonizadamente en la UE, veamos ahora por cuánto. Como se ha dicho en la introducción, el marco normativo de la fiscalidad energética establece unos niveles mínimos de imposición por debajo de los cuales solo se permite a los Estados miembros aplicar tipos reducidos o exenciones en supuestos tasados. La particularidad de la fijación de los tipos mínimos es que se determina conforme a dos criterios: definición del producto energético y uso al que se destine este.

A continuación, se muestran los niveles impositivos de los productos energéticos más relevantes, tal y como se muestran en el anexo I de la directiva vigente.

Cuadro 1. Anexo I. Cuadro A. Niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción

	1 de enero de 2004	1 de enero de 2010
Gasolina con plomo (en euros por 1.000 l) Códigos NC 2710 11 31, 2710 11 51 y 2710 11 59	421	421
Gasolina sin plomo (en euros por 1.000 l) Códigos NC 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 y 2710 11 49	359	359



	1 de enero de 2004	1 de enero de 2010
◀		
Gasóleo (en euros por 1.000 l) Códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49	302	330
Queroseno (en euros por 1.000 l) Códigos NC 2710 19 21 y 2710 19 25	302	330
GLP (en euros por 1.000 kg) Códigos NC 2711 12 11 a 2711 19 00	125	125
	Fuente: Directiva 2003/96/CE.	

Cuadro 2. Anexo I. Cuadro B. Niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción utilizados para determinados fines (usos agrícolas, motores estacionarios, construcción y obras públicas)

Gasóleo (en euros por 1.000 l) Códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49	21
Queroseno (en euros por 1.000 l) Códigos NC 2710 19 21 y 2710 19 25	21
GLP (en euros por 1.000 kg) Códigos NC 2711 12 11 a 2711 19 00	41
Gas natural (en euros por gigajulio, valor calorífico bruto) Códigos NC 2711 11 00 y 2711 21 00	0,3
	Fuente: Directiva 2003/96/CE.

Cuadro 3. Anexo I. Cuadro C. Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad

	Utilización con fines profesionales	Utilización sin fines profesionales
Gasóleo (en euros por 1.000 l) Códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49	21	21





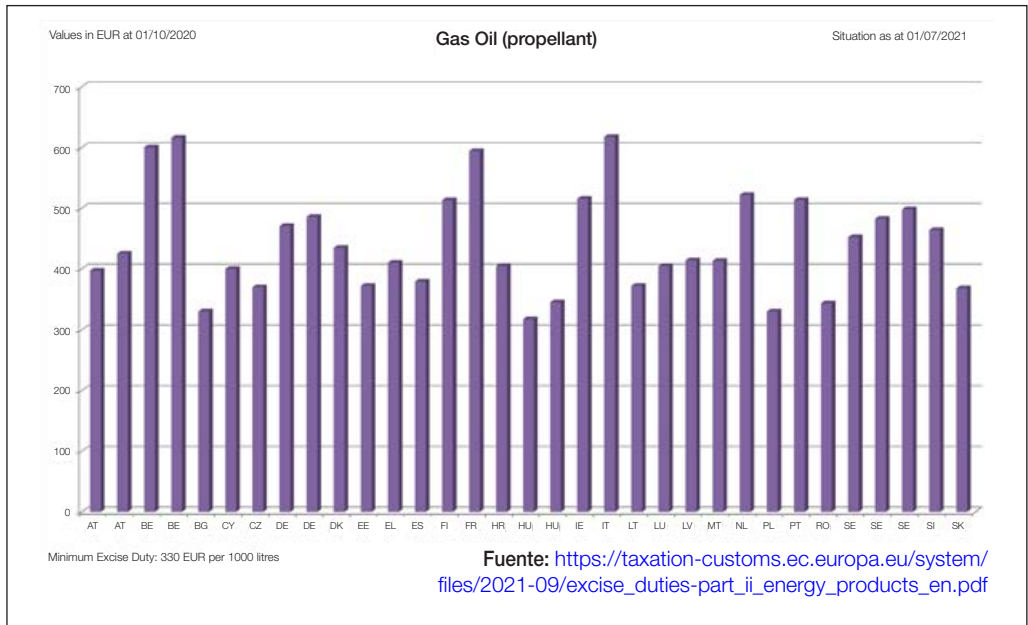
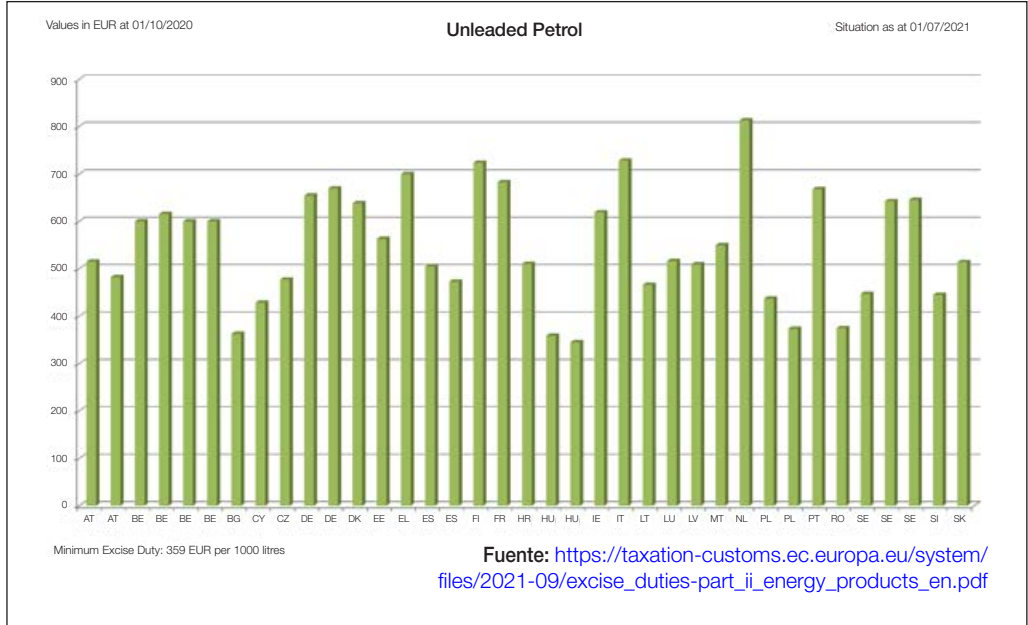
	Utilización con fines profesionales	Utilización sin fines profesionales
◀		
Fuelóleo pesado (en euros por 1.000 kg) Códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69	15	15
Queroseno (en euros por 1.000 l) Códigos NC 2710 19 21 y 2710 19 25	0	0
GLP (en euros por 1.000 kg) Códigos NC 2711 12 11 a 2711 19 00	0	0
Gas natural (en euros por gigajulio, valor calorífico bruto) Códigos NC 2711 11 00 y 2711 21 00	0,15	0,3
Carbón y coque (en euros por gigajulio) Códigos NC 2701, 2702 y 2704	0,15	0,3
Electricidad (en euros por Mwh) Código NC 2716	0,5	1,0
Fuente: Directiva 2003/96/CE.		

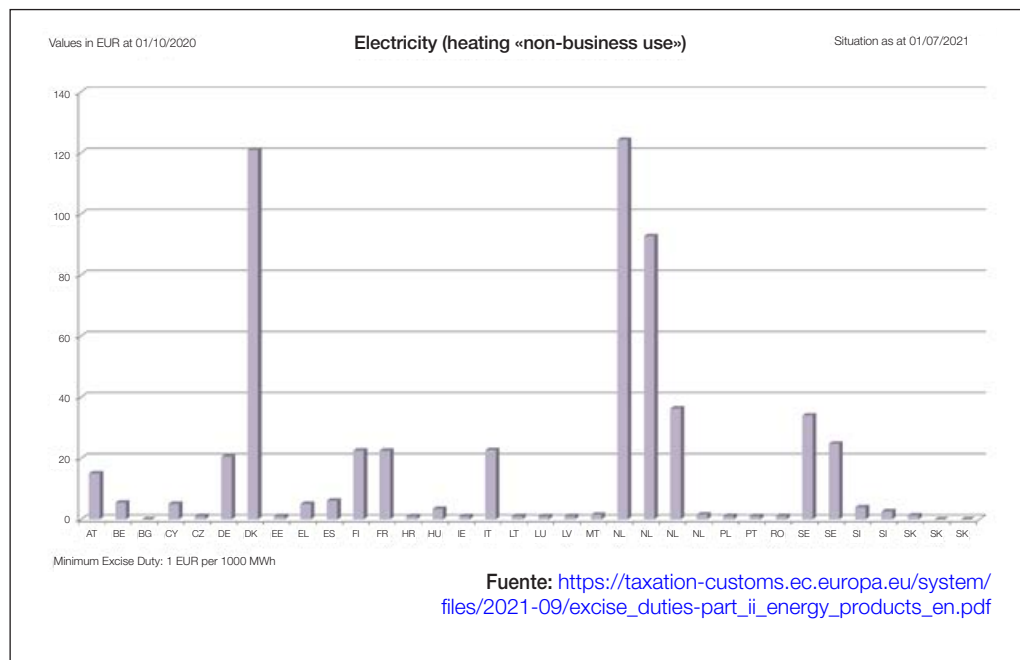
En estos cuadros se puede apreciar que los tipos se fijan en euros por volumen, principalmente, o por peso y contenido energético en menos productos. Sin embargo, como veremos más adelante, uno de los objetivos más destacados de las dos revisiones iniciadas en diferentes periodos de la vigencia de esta directiva ha sido la fijación de niveles mínimos impositivos en función del contenido energético para todos los productos energéticos (electricidad incluida) por considerar que esta es una mejor referencia que el volumen o el peso de los productos.

Una vez fijados los niveles mínimos de imposición, los Estados miembros pueden elegir si mantenerse cerca de esos mínimos o alejarse en función de sus propias necesidades o de la matriz energética de cada país. A modo de ejemplo, en España el tipo impositivo del gasóleo para automoción se ha fijado muy cerca del mínimo (379 euros –€/1000 litros –l– en España vs. 330 €/1000 l), mientras que el tipo de la gasolina de 95 octanos se aleja bastante más del mínimo fijado en la directiva vigente (472,69 €/1000 l en España vs. 359 €/1000 l).

En los siguientes cuadros se pueden apreciar los diferentes tipos impositivos fijados por los Estados miembros para la gasolina, el gasóleo y la electricidad en julio de 2021.

Gráfico 1. Tipos impositivos fijados por los Estados miembros para la gasolina, el gasóleo y la electricidad en julio de 2021





A pesar de tener fijados unos niveles mínimos impositivos, los Estados miembros tienen cierto margen de maniobra respecto de dichos tipos dentro de los supuestos contemplados por la Directiva 2003/96/CE.

En primer lugar, cada Estado miembro tiene la potestad de determinar tipos diferentes para un mismo producto energético y un mismo uso como carburante o combustible, siempre que se respeten los niveles mínimos de imposición y dentro de una relación cerrada de supuestos, entre otros, tipos diferentes vinculados a: (i) la calidad del producto, y (ii) el uso profesional o no del producto energético. Así, por ejemplo, en España se ha optado por aplicar dos tipos diferentes a la gasolina en función de su octanaje inferior o superior a 98 octanos (calidad diferente), así como por fijar tipos diferentes para el gas natural con uso como combustible dependiendo si dicho uso es profesional o no.

En segundo lugar, en lo que respecta a la aplicación de exenciones, la Directiva 2003/96/CE establece determinadas exenciones de carácter obligatorio en todos los Estados miembros, por ejemplo, consumos de productos energéticos y electricidad para la producción de electricidad y en navegación aérea y marítima distinta de la de recreo. Pero, una vez más, la Directiva 2003/96/CE contempla cierto margen de maniobra para que los países fijen, si así lo determinan en la transposición a su normativa nacional, tipos impositivos reducidos por debajo de los niveles mínimos e, incluso, exenciones adicionales para el consumo de productos energéticos y de la electricidad en otros usos como: (i) proyectos piloto para el

desarrollo tecnológico; (ii) el transporte de pasajeros y mercancías por ferrocarril, metro, tranvía y trolebús; y (iii) gas natural y gas licuado del petróleo (GLP: butano, propano) utilizados como carburante, entre otros.

En definitiva, la Directiva 2003/96/CE precisa los principales aspectos de la tributación energética en la UE contemplando cierta capacidad de elección de exenciones y tipos reducidos para sus Estados miembros, pero sin tener en consideración ni llevar a la práctica el potencial de estos gravámenes como instrumento coadyuvante de las políticas medioambientales, como veremos más adelante cuando consideremos los dos intentos de revisión de esta directiva desde 2011 hasta ahora.

3. Directiva horizontal

Como se adelantó en la introducción, no se puede tener una visión global de la fiscalidad de la energía en la UE sin considerar las disposiciones de la Directiva (UE) 2020/262, conocida comúnmente como directiva horizontal. Esta denominación informal obedece a la transversalidad de sus preceptos, pues la citada directiva establece los elementos comunes de los impuestos especiales, así como las obligaciones formales y el control de la tenencia y circulación de todos los productos sujetos a estos (productos energéticos y electricidad, alcoholes, bebidas alcohólicas y labores de tabaco). En este epígrafe, no obstante, abordaremos todos estos elementos y obligaciones desde la perspectiva del sector energético.

En primer lugar, en los impuestos especiales se grava la fabricación e importación de los productos incluidos en su ámbito de aplicación; en el caso que nos atañe, de la fabricación e importación de los productos energéticos y de la electricidad.

No obstante, puesto que la finalidad de estos impuestos, como impuestos indirectos que son, es que sea el consumidor final quien los soporte finalmente, en esta directiva se define un régimen fiscal que permite la suspensión de estos impuestos desde el momento en el que se produce el hecho imponible de la fabricación o la importación hasta casi el momento de dicho consumo. De esta forma, se acerca el momento del devengo del impuesto lo máximo posible al de la recaudación, evitando así que el fabricante o importador soporte una carga financiera que le perjudicaría.

Este régimen fiscal se denomina «régimen suspensivo» y su correcta aplicación se articula monitoriza gracias al registro de instalaciones sometidas a control por parte de la Administración tributaria y a multitud de obligaciones formales de tenencia y de circulación que garantizan el ingreso de los impuestos especiales una vez que se abandona el citado régimen.

Así, el fabricante está registrado como fábrica, y lo más usual es que el importador introduzca los productos adquiridos fuera de la UE en instalaciones registradas como depósitos fiscales sin haberse producido el devengo del impuesto, mientras los productos energéticos permanecen almacenados o circulan entre estas instalaciones inscritas como tales ante la Administración tributaria. Posteriormente, cuando el producto se expide ya desde cualquiera de estas instalaciones con destino al consumo final en el mercado interno, se producirá el devengo del impuesto, siendo el titular de la fábrica o del depósito fiscal desde donde se expiden el sujeto pasivo, con independencia de que el producto sea o no de su titularidad.

Insistimos en resaltar, de nuevo, el marcado carácter físico de los impuestos especiales, por el cual todas las obligaciones formales, e incluso algunos de sus elementos principales, no ponen su foco en las transacciones comerciales de los productos (como el IVA), sino en el movimiento físico de los productos gravados, en las instalaciones donde se almacenan y en el destino de su circulación una vez que abandonan estas instalaciones.

Por último, por el mismo motivo de aproximar lo máximo posible el momento de la tributación al del consumo efectivo de la energía, resulta necesario destacar que el régimen suspensivo también aplicará en la circulación física de estos productos desde una fábrica o depósito fiscal, bien hasta la aduana para su posterior exportación, bien con destino a otra fábrica o depósito registrado como tal en otro Estado miembro (donde, recordemos, deben cumplir con las mismas reglas de control, tenencia y circulación exigidas por la directiva horizontal).

De la descripción anterior del hecho imponible, el sujeto pasivo y el régimen suspensivo de los impuestos especiales se extrae fácilmente la conclusión de que el devengo se realiza en el momento del abandono (físico, recordemos) de este régimen suspensivo de los impuestos. No obstante, conviene tener en cuenta que hay otros momentos en los que se puede producir el devengo, como en importaciones de productos energéticos que se vinculen al régimen suspensivo o en irregularidades detectadas en la circulación o tenencia de los productos.

Adicionalmente, en este elemento concreto del devengo es necesario volver un momento a la Directiva 2003/96/CE para contemplar la casuística especial de los suministros de electricidad o de gas natural en el marco de un contrato de suministros donde lo habitual es que la cantidad suministrada se determine por un contador (y no por la expedición de una cisterna, vagón o barco de producto desde un depósito). Para estos supuestos concretos, la directiva específica de la tributación energética prevé que el devengo del impuesto se pueda determinar en el momento de la facturación al consumidor final. Es obvio que en estos supuestos la circulación física de la energía no es tan fácilmente trazable como en la expedición de gasolinas y gasóleos, por ejemplo, en cualquier medio de transporte de mercancías desde un depósito fiscal.

Esta trazabilidad y el control de la correcta aplicación de la tributación sobre la energía requiere de la exigencia de múltiples obligaciones formales, entre las cuales destacamos:

- El registro obligatorio de las instalaciones donde se aplica el régimen suspensivo, como hemos visto anteriormente. La inscripción en el registro se realiza con un código específico para cada instalación o depositario (conocido como número de accisas en toda la UE o CAE –código de actividad y establecimiento– en España). En la UE existe una base de datos común para poder verificar la existencia y vigencia de dichos códigos⁴.
- La exigencia de garantías específicas para cubrir el pago de estos impuestos.
- La llevanza de una contabilidad de existencias de producto en todas las instalaciones (con su pertinente inscripción en el registro) donde el producto esté almacenado en régimen suspensivo o con aplicación de un tipo reducido o una exención antes de su expedición a consumo. En España, la llevanza de esta contabilidad se realiza en sede electrónica de la AEAT mediante el denominado SILICIE (suministro inmediato de libros contables de impuestos especiales).
- El control de la circulación de los productos sin devengo del impuesto, con exenciones o tipos reducidos, conocido comúnmente como *Excise Movement Control System* (EMCS), por ser esta la denominación del primer sistema de control telemático implantando entre las diferentes Administraciones tributarias de la Unión para el control de los movimientos intracomunitarios. En la actualidad, con este nombre se denomina también el control de gran parte de la circulación, en el territorio español de aplicación del impuesto, de productos en régimen suspensivo y con devengo del tipo reducido o de una exención.
- Por último, también se exige un registro específico de los usuarios o declaración de los consumidores, en su caso, que se benefician de exenciones o de tipos reducidos, respectivamente.

Concluimos este epígrafe destacando que, no obstante, no todos los productos energéticos quedan sometidos a las obligaciones establecidas en la directiva horizontal. Con el fin de no cargar innecesariamente con tanto formalismo determinados productos del ámbito objetivo menos susceptibles de cometer fraude con ellos, la Directiva 2003/96/CE exime de las obligaciones formales de tenencia, control y circulación al gas natural y la electricidad (por su especial casuística antes citada en relación con el devengo) y, además, a otros productos del ámbito de aplicación de esta directiva que no suelen tener como destino un uso natural como combustible y carburante, sino más bien como materia prima de otros procesos productivos (por ejemplo, etileno, propileno, etc.).

⁴ Puede consultarse en https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/seed/seed_consultation.jsp?Lang=es

4. Desafíos de la fiscalidad energética en la Unión Europea. El Pacto Verde Europeo

El 12 de diciembre de 2019, la Comisión Europea presentó el Pacto Verde Europeo; la hoja de ruta para lograr el objetivo de neutralidad climática en 2050 en la UE. En el primer documento de comunicación⁵ de este «pacto verde» ya se adelantaban las principales líneas de actuación en materia tributaria propuestas por la Comisión:

- Reevaluar las políticas de tributación para afrontar los desafíos planteados por el calentamiento del planeta y el cambio climático.
- Revisión de la Directiva 2003/96/CE, con especial enfoque en cuestiones medioambientales. Adicionalmente, para facilitar la adopción de esta revisión de directiva, se proponía la modificación del procedimiento para adoptarla por mayoría cualificada en lugar de la unanimidad que todavía se requiere en la actualidad.
- Con respecto al transporte marítimo y aéreo, se creía necesaria una revisión detallada de las exenciones vigentes para los carburantes fósiles con objeto de analizar cuál es la mejor forma de dar una señal clara en precio del impacto medioambiental de estos medios de transporte.
- Introducción de un mecanismo de ajuste en frontera para la imposición sobre el carbono con el fin de evitar el riesgo de fuga de carbono (en aquel momento se incluyó como propuesta tributaria porque este mecanismo se planteaba más bien como un arancel y no como un régimen de comercio de derechos de emisión –RCDE–, que es a lo que más se asemeja la medida finalmente aprobada).
- Rápida adopción de la propuesta de directiva para los tipos impositivos del IVA en la cual la relación de bienes y servicios autorizados para la aplicación de tipos reducidos tuviera en cuenta fines medioambientales⁶.
- Por último, la Comisión pretendía que el Pacto Verde Europeo creara un contexto propicio para impulsar amplias reformas fiscales en los Estados miembros: eliminando «beneficios fiscales» a los combustibles fósiles, desplazando la carga fiscal del trabajo a la contaminación y teniendo en cuenta consideraciones sociales.

Con estas metas, año y medio después, la Comisión presenta su paquete de medidas «Objetivo 55» el 14 de julio de 2021.

⁵ COM(2019) 640 final (Bruselas, 11 de diciembre de 2019).

⁶ Finalmente se adoptó la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en lo que respecta a los tipos del IVA.

¿Por qué Objetivo 55? Porque se trata de un amplio paquete de medidas que pretende adaptar la legislación de la UE a un objetivo concreto: la reducción de las emisiones en, al menos, el 55 % para 2030 (respecto de los niveles de emisiones de 1990)⁷.

Con la presentación del citado paquete se ponen en marcha numerosas iniciativas de creación y modificación de directivas y reglamentos en muchas materias, entre las cuales se incluye la revisión de la vigente 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.

Más adelante profundizaremos en las modificaciones de esta propuesta de revisión de directiva y en su evolución desde su presentación hasta el final de la presidencia belga de la UE (primer semestre de 2024). Sin embargo, merece la pena hacer una reflexión previa sobre aquellas cuestiones que la Comisión plantea como ineludibles para que su política fiscal pueda servir de palanca en el cumplimiento de los compromisos medioambientales establecidos en la estrategia de la UE.

En opinión de la Comisión, la vigente Directiva 2003/96/CE había nacido, principalmente, como un instrumento para garantizar el buen funcionamiento del mercado único, imponiendo, como hemos visto anteriormente, unos niveles mínimos impositivos por categorías de productos y destinos de estos de obligado cumplimiento en todos los Estados miembros, así como un conjunto de disposiciones armonizadas en materia de tipos reducidos y exenciones. Casi 20 años después, en el momento en el que se comunica el Pacto Verde Europeo, la opinión generalizada es que esta directiva ha quedado desactualizada y desalineada de las actuales políticas climáticas y energéticas de la Unión.

En definitiva, la vigente directiva sirve poco de herramienta o palanca para asegurar el cumplimiento de los objetivos medioambientales de la UE (nunca fue tampoco ese su principal meta) y ya ni siquiera asegura el buen funcionamiento del mercado interno.

Con la intención de dar respuesta a los desafíos climáticos de la Unión y lograr los objetivos de reducciones de las emisiones de GEI del Objetivo 55, la Comisión considera ineludible abordar las siguientes cuestiones en la revisión de la directiva de tributación energética:

- Actualización de los niveles mínimos de imposición establecidos en la directiva vigente, que no han sido nunca revisados atendiendo a la inflación. En los Estados miembros, sin embargo, los tipos impositivos domésticos ha ido evolucionando conforme a la inflación y, por ello, los tipos mínimos vigentes han perdido el efecto convergente con cuyo fin que fueron establecidos y ya no contribuyen al correcto funcionamiento del mercado interno.

⁷ En febrero de 2024, la Comisión recomendó una reducción neta del 90 % de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de aquí a 2040 con respecto a los niveles de 1990.

- Revisión de las exenciones obligatorias y optativas de los Estados miembros en el consumo de combustibles y carburantes fósiles para promover el consumo de otros productos energéticos bajos en carbono. No solo para esto, sino también para evitar que la discrecionalidad de los Estados miembros para aplicar unas u otras exenciones incremente la fragmentación del mercado y distorsione la igualdad de condiciones de los diferentes sectores involucrados.
- Establecimiento de incentivos para la inversión en tecnologías renovables y la incorporación de combustibles sostenibles en el mercado (como, por ejemplo, el hidrógeno renovable, los combustibles avanzados⁸ o los combustibles sintéticos⁹). En la directiva vigente, los tipos impositivos mínimos no se establecen en función del desempeño medioambiental de cada producto energético.
- Introducción de cláusulas pasarela¹⁰ para modificar el procedimiento de adopción de nuevas propuestas de directiva por mayoría cualificada, facilitando así un resultado exitoso de las negociaciones entre los Estados.
- Todo esto, además, con un objetivo generalizado entre los Estados miembros de mantener la capacidad de generar ingresos para sus presupuestos.

5. Intento de revisión de la directiva de tributación energética anterior al Pacto Verde Europeo

Conviene destacar que la propuesta incluida en el paquete Objetivo 55 no es el primer intento de revisión de la directiva de tributación energética que se acomete por parte de la Comisión Europea.

En 2011, la Comisión publicó una propuesta de revisión de esta directiva¹¹ cuyo texto fue modificándose en función de los debates y negociaciones mantenidos por los diferentes Estados miembros entre los años 2011 y 2015.

⁸ Combustibles avanzados son combustibles derivados de fuentes orgánicas como la biomasa y residuos orgánicos (proviene de desechos agrícolas o urbanos, sin impactar la cadena alimentaria).

⁹ Los combustibles sintéticos se crean combinando hidrógeno (H) con dióxido de carbono (CO₂). Químicamente, los combustibles sintéticos son similares a la gasolina y el gasóleo convencionales, pero se obtienen de manera diferente.

¹⁰ En determinadas condiciones, el artículo 48.7 del Tratado de la Unión Europea (TUE) introduce la posibilidad de cláusulas pasarela (o cláusulas puente) para permitir una modificación del procedimiento legislativo inicialmente previsto.

¹¹ Disponible en [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0169/_com_com\(2011\)0169_es.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0169/_com_com(2011)0169_es.pdf)

En ese momento, la Comisión ya consideraba que la fiscalidad energética de la UE no animaba a los ciudadanos a consumir menos ni a optar por energías más sostenibles. Por ello, propuso un cambio normativo para: (i) reducir las emisiones de CO₂ conforme con los objetivos de la Unión en materia de energía y cambio climático de la manera más económica posible; (ii) impulsar la transición hacia formas de energía más sostenibles y renovables; e (iii) incentivar un consumo energético más eficiente.

La principal modificación que se pretendió introducir en la fiscalidad energética europea y que cambiaba el paradigma de configuración de los niveles mínimos de imposición fue la determinación del tipo impositivo con base en un doble componente:

- el contenido energético del producto y
- las emisiones de CO₂ atribuibles al consumo de dicho producto.

De esta forma, en primer lugar, se conseguiría que el gravamen sobre los productos más contaminantes fuera mayor, promoviendo así el consumo de energías más amigables con el medioambiente.

Por otro lado, el hecho de que los componentes en la fijación del tipo impositivo mínimo se basaran en el contenido de energía y en las emisiones de CO₂ garantizaría, en opinión de la Comisión, un trato justo e igualdad de condiciones en el mercado único para aquellos productos que compiten en usos como combustibles o carburantes en los Estados miembros.

Como hemos dicho, la primera propuesta de revisión de la directiva de 2011 estuvo debatiéndose durante más de cuatro años sin conseguir la unanimidad de los Estados miembros, necesaria para poder adoptarla, y fue retirada finalmente por la Comisión en 2015.

Resaltamos aquí lo revolucionaria que resultó esta propuesta de 2011 proponiendo un doble componente de los niveles impositivos mínimos con la intención de diseñar una tributación más equitativa y coherente, que, sin embargo, por razones diversas, encontró gran oposición en ciertos sectores de la industria y en determinados países. Así, por ejemplo, la industria automovilística europea no vio con buenos ojos que se tratara de la misma forma al diésel y a la gasolina después de sus esfuerzos inversores en mejorar los motores de diésel y reducir su impacto contaminante, o ciertos países con hogares de rentas bajas, muy dependientes del gas natural y del GLP para su calefacción, también se opusieron a un componente del tipo impositivo mínimo en función del contenido energético, pues esto daba lugar a una subida exponencial de los tipos aplicables a estos productos respecto de los niveles mínimos fijados por la directiva vigente. Todo esto, sumado a la propuesta de eliminación de algunos beneficios fiscales para el gas natural y el GLP usados como carburantes o para el gasóleo con usos profesionales hizo muy difícil la redacción de un texto

de consenso. Y, ante la imposibilidad de alcanzar la unanimidad sobre un texto que se fue desdibujando cada vez más con cada presidencia, la Comisión optó por retirar definitivamente su propuesta de revisión de directiva en 2015.

6. Objetivo 55. Nueva propuesta de revisión de la directiva de tributación energética

Seis años después, el 14 de julio del 2021, se publica una propuesta de revisión de la Directiva 2003/96/CE dentro del conjunto de medidas denominadas como Objetivo 55, con una previsión de entrada en vigor muy optimista, teniendo en cuenta los antecedentes anteriores, para el 1 de enero de 2023.

A continuación, se detallan las principales modificaciones de la fiscalidad energética europea que se introducen en esta nueva propuesta.

En primer lugar, en lo que respecta a los niveles mínimos de imposición que deben respetarse en todos los Estados miembros, se recupera la propuesta de 2011 para que estos se fijen en función del contenido energético (€/gigajulio –GJ–) de los productos gravados. La Comisión insiste, así, en su pretensión de fijar un marco tributario con criterios equitativos para todos los productos energéticos. No obstante, a diferencia de la propuesta de 2011, en esta segunda revisión se ignora el componente de emisiones de CO₂ porque este ya se está considerando en el desarrollo de otras medidas del paquete Objetivo 55. El propio documento de trabajo de la Comisión¹² así lo reconoce en su análisis de las diferentes opciones de fijación de los tipos mínimos impositivos. En concreto, considera la Comisión que la extensión prevista del RCDE (ya implantando en determinadas industrias y en el transporte aéreo) a otros sectores como el del transporte marítimo, la construcción y el transporte terrestre podría dar lugar a una doble carga sobre las mismas emisiones de CO₂.

Adicionalmente, se proponen diferentes categorías de productos energéticos en función del desempeño medioambiental de los productos energéticos gravados con niveles mínimos impositivos diferentes. Así, los tipos impositivos más altos se establecen para los productos de origen fósil, mientras que los más bajos se aplicarían solo a los combustibles sintéticos, los combustibles avanzados y la electricidad. El objetivo de la Comisión es que la estructura y proporcionalidad de los diversos tipos mínimos en función del desempeño

¹² SWD(2021) 640 final. *Commission Staff Working Document. Subsidiarity Grid. Accompanying the document. Proposal for a Council Directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (recast)*. Bruselas (14 de julio de 2021).

medioambiental de los productos energéticos se mantenga en la fijación de tipos impositivos en el interior de cada Estado miembro, aunque este punto también ha sido muy discutido en las reuniones de trabajo mantenidas desde 2021.

Con las últimas negociaciones, las cinco categorías inicialmente establecidas se han reducido a tres, con un rango de tipos aplicables desde los 10,75 €/GJ para gasóleos y gasolinas, por ejemplo, hasta los 0,15 €/GJ para electricidad y productos renovables avanzados o sintéticos de origen no biológico. Además, algunos Estados miembros han conseguido que se permitan largos periodos transitorios para aplicar los nuevos niveles mínimos a ciertos productos como el gas natural y el gas butano y propano, cuyos tipos (con base ahora en el contenido energético) se incrementan considerablemente respecto de la directiva vigente, impactando en la industria y en los hogares de rentas más bajas.

Sentadas las bases de la categorización de los niveles mínimos de imposición según el desempeño medioambiental de los productos energéticos, para que esta funcione como una herramienta que incentive el uso de energías renovables es necesario que, como se propuso en el texto inicial de 2021, todos los Estados miembros estén obligados a que una mezcla de productos energéticos tribute por el tipo impositivo que corresponde a cada uno de sus componentes y no por el tipo aplicable al producto energético resultante de la mezcla. Esto es, se pretende incentivar la incorporación de energías renovables en el mercado con una señal de precio, aplicando así, a una mezcla de 85 % de gasóleo con un 15 % de combustible avanzado, el tipo más alto al 85 % y el más bajo al 15 % de dicha mezcla y no el tipo impositivo más alto al total del producto solo porque el resultado final de esta mezcla se siga clasificando arancelariamente como gasóleo. De esta forma, cuanto mayor sea la incorporación de las energías renovables en las mezclas de productos energéticos, menor será la tributación de estos.

No obstante, la tributación por componente con carácter obligatorio (que incentiva la incorporación de energías renovables en el mercado a un mejor precio) se ha cuestionado por varios Estados miembros por varios motivos como: (i) el control de las mezclas y fraude, y (ii) la posible pérdida de recaudación. En consecuencia, para alcanzar un consenso en este punto que permita el avance de las negociaciones se está proponiendo ahora una nueva redacción por la que esta forma de tributar ya no sería obligatoria.

En cuanto a la revisión de las reducciones de tipos impositivos y de la aplicación de exenciones, recordemos que otro de los objetivos de la Comisión al presentar la propuesta de revisión de esta directiva era armonizar lo máximo posible las opciones en los Estados miembros: (i) minimizando su discrecionalidad, y (ii) admitiendo solo reducciones o exenciones de tipos con fines medioambientales.

Con este objetivo, la propuesta inicial de revisión de la directiva presentada en 2021 plantea otras dos modificaciones muy discutidas en las negociaciones:

- Eliminar la posibilidad de establecer los tipos impositivos en función del uso profesional y particular, como se plantea en la directiva vigente (p. e., desaparecería así la actual devolución del impuesto por el uso de gasóleo profesional a los transportistas).
- Derogar las exenciones actuales aplicables a la navegación marítima y aérea.

Por último, otro elemento relevante de esta revisión es la introducción del hidrógeno como un producto energético más en el ámbito de la directiva de tributación energética revisada. En la directiva vigente, el hidrógeno queda fuera del ámbito de aplicación porque: (i) su partida arancelaria no se incluye, y (ii) porque no se destina a ser utilizado como carburante de automoción o como aditivo o expansor en los carburantes de automoción. Sin embargo, la propuesta de directiva incluye expresamente en la definición de «productos energéticos» aquellos incluidos en la partida arancelaria del hidrógeno (280410) cuando se destinen como combustible para calefacción o como carburante.

7. Revisión de la directiva de tributación energética en curso

Desde la presentación del paquete de medidas Objetivo 55 el 14 de julio de 2021, la gran mayoría de los expedientes de adaptación de la normativa europea al objetivo climático de la UE se han ido cerrando y, por ende, se han ido publicando sus correspondientes directivas o reglamentos. El expediente de revisión de la directiva de tributación energética, en cambio, continúa en curso y con pocos visos de avance en su tramitación antes de la próxima legislatura europea.

Debe tenerse en cuenta que la propuesta de revisión de la directiva de tributación energética sigue el procedimiento consultivo. Esto es, el Consejo no puede adoptar formalmente la modificación de la directiva sin haber recibido un informe previo del Parlamento Europeo con su opinión y, en su caso, con sus propias enmiendas. Sin embargo, el informe emitido por el Parlamento no es vinculante y, por lo tanto, el Consejo no está obligado a considerarlo en el texto que finalmente adopte por unanimidad. Pero, insistimos, en este procedimiento consultivo no se puede tomar ninguna decisión final por parte del Consejo sin haber recibido previamente el informe del Parlamento.

Pues bien, la novena legislatura europea ha llegado a su fin en junio de 2024 sin un consenso de los Estados miembros sobre un texto de compromiso en el Consejo y sin la emisión del informe preceptivo por parte del Parlamento.

Como en el primer intento de 2011, la propuesta de revisión de la directiva de tributación energética se ha enfrentado a las diferentes posiciones de los Estados miembros respecto de los objetivos climáticos de la Unión y a sus particularidades energéticas,

principalmente, en calefacción y transporte. Inicialmente, el incremento exponencial de los precios de la energía tras el desencadenamiento de la guerra de Ucrania tampoco ayudó mucho a que los Estados se posicionaran a favor de la subida de los niveles mínimos de imposición de la propuesta, y las negociaciones se estancaron durante bastantes meses, pero, una vez reanudadas estas, continuó siendo muy complicado aunar las diferentes posiciones de los países.

Por otro lado, tampoco tuvo éxito la pretensión de la Comisión Europea de aplicar las cláusulas pasarela para que la toma de decisiones se cambiase de la unanimidad a la votación por mayoría cualificada en el Consejo de la UE.

Y, finalmente, a pesar de los últimos esfuerzos de la presidencia belga para lograr un acuerdo de los Estados miembros antes de las elecciones europeas de junio de 2024, lo único que se ha conseguido, una vez más, es ignorar las propuestas de cambio más ambiciosas de la Comisión; todo ello, con el fin de alcanzar el deseado consenso que aún no se ha materializado. De hecho, en el último texto de compromiso publicado por la presidencia belga, cuestiones que la Comisión consideraba innegociables como la tributación por componente de una mezcla con carácter obligatorio, la eliminación de las exenciones para la navegación aérea y marítima, así como una mayor armonización de los tipos reducidos y exenciones solo con base en objetivos medioambientales se han dejado a voluntad de los Estados miembros.

A pesar de todas estas dificultades y obstáculos, no parece probable que la Comisión Europea se resigne a retirar su actual propuesta de revisión de la directiva de tributación energética, como sí hizo en el 2015 con la anterior. Tal y como se ha venido diciendo a lo largo de este estudio, la política fiscal medioambiental es una herramienta imprescindible para el logro de los objetivos climáticos de la UE, cada vez más desafiantes y retadores en el sector energético.

Por este motivo, resulta preocupante que la Comisión sacrifique su compromiso con una fiscalidad energética más armonizada y equitativa con base en el desempeño medioambiental de los productos energéticos; todo ello, para lograr la unanimidad de los Estados miembros sobre un texto descafeinado y menos armonizado, si cabe, que el de la directiva vigente.

Al mismo tiempo, inquieta que no se adopte ninguna revisión de la directiva de tributación energética y se mantenga la vigente directiva de 2003. Los retos del sector de la energía para cumplir con todas las nuevas exigencias regulatorias derivadas del paquete Objetivo 55 solo se pueden afrontar con la palanca de una política fiscal que incentive las inversiones en la transformación industrial del sector y que favorezca que los consumidores opten por el consumo de energías renovables. Una política fiscal que, al mismo tiempo, asegure un nivel de ingresos a los Estados miembros, que ven con preocupación que la elección de consumo de energías renovables con unos tipos impositivos más bajos perjudique su recaudación.



En definitiva, la revisión de la directiva de tributación energética está convirtiéndose en un verdadero desafío para la UE, en el que se juega la credibilidad de sus instituciones y sus compromisos con los objetivos climáticos de la Unión frente a las necesidades particulares de ciertos países o determinados sectores económicos. Y no solo por esto, sino también porque no se puede ignorar (sin establecer las medidas mitigadoras pertinentes) el impacto que esta revisión pueda tener en sectores más vulnerables de la población y de la economía; seguramente mucho más afectados por una subida de tipos impositivos en los productos energéticos convencionales, subida, por otro lado, necesaria para mantener los niveles de recaudación actuales de los Estados miembros.

Marta Val Jiménez. Licenciada en Ciencias Empresariales. Máster en Estudios Tributarios. Máster en Filosofía Teórica y Práctica. Gerente sénior Asuntos Fiscales y referente Imposición indirecta en Repsol. Ha participado como ponente en seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales, así como en asociaciones empresariales, siempre en materia de imposición indirecta y medioambiental.