

Presentación

Resulta para mí un honor poder presentar el número 500 de la *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*. Empieza a editarse en 1981, y llega a su número 500 en el mes de noviembre de 2024. La revista del CEF.-, como se conoce de forma familiar y habitual en el ambiente universitario, ha sido una compañera de viaje de muchos estudiosos del derecho financiero y tributario. Su publicación mensual ha servido de plataforma durante estos 43 años para la difusión de un sinfín de artículos procedentes de la actividad investigadora de los universitarios, pero siempre, como decía su antiguo director, Roque de las Heras, con el debido toque práctico que debía llevar todo artículo que se publicase.

Con motivo de la edición del volumen número 500 de la revista publicamos un número especial conmemorativo que recoge una selección de artículos que versan sobre la fiscalidad ambiental en la Unión Europea, cuyo origen se encuentra en el *workshop* que sobre el mismo tema organizamos en la Universidad Complutense de Madrid en el marco de las actividades de la Cátedra Jean Monnet EU FairTax.

Sin duda, la fiscalidad ambiental constituye un área fundamental para lo que se vislumbra como una de las principales y fundamentales tareas del siglo XXI, la transición hacia sociedades descarbonizadas, que minimicen el uso de recursos naturales y que tengan un impacto muy singular en la consecución de varios de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) adoptados en 2015 por la Asamblea General de las Naciones Unidas dentro de la Agenda 2030.

La relevancia de estos instrumentos en el sistema fiscal europeo se justifica por su contribución, mediante el uso de incentivos económicos, a la consecución de unos ambiciosos

objetivos ambientales que se deben alcanzar en un plazo relativamente corto, por la minimización de los costes asociados a la transición ecológica y por la promoción del desarrollo e inversión en tecnologías limpias.

La Unión Europea se propuso en la legislatura anterior ser el primer continente climáticamente neutro en el año 2050. El marco estratégico aprobado por el Consejo Europeo no ha hecho más que confirmar dicho plan. De hecho, el Pacto Verde Europeo se encuentra en un 90 % ejecutado a través de distintas normas, lo que debe proporcionar estabilidad a los mercados e incentivar a los inversores, algo crucial para el éxito de un Pacto Verde Europeo, de modo que impulse el liderazgo de la Unión Europea en tecnologías limpias.

Además de su enfoque industrial, la Unión Europea ha lanzado una serie de políticas climáticas coordinadas con la tarificación del carbono como eje principal. Esta medida, además de generar recursos para una transición verde, traslada los costos ambientales a quienes contaminan, conforme al principio de «quien contamina paga». No obstante, el endurecimiento del régimen de derechos de emisión en 2023 podría hacer que los costos del carbono en la Unión Europea sean mucho más altos que en otras regiones, lo que podría perjudicar la competitividad de la industria europea. Por ejemplo, las aerolíneas europeas ya consideran el costo de contaminar como su tercer mayor gasto, tras el laboral y el del combustible.

Para evitar la deslocalización de la producción hacia regiones con menores precios del carbono, la Unión Europea implementará en 2026 el mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC). Este arancel obligará a los importadores a pagar si no han cubierto un costo del carbono similar al europeo en sus países de origen. Así, los países que exportan productos con alto contenido de carbono a Europa deberán establecer precios al carbono similares para evitar pagar el arancel.

Como pésimo recuerdo, a principios del año 2020, la Organización Mundial de la Salud declaró la pandemia por COVID-19, a la que siguió un periodo de gran dificultad económica y sanitaria para todos los Estados miembros de la Unión Europea. Tras superar la pandemia, la Unión Europea tuvo que encarar una nueva crisis, en esta ocasión energética, derivada de la invasión rusa de Ucrania en el año 2022.

Esta circunstancia ha obligado a reorientar muchas de las políticas de la Unión Europea al objeto de lograr la independencia energética de los combustibles fósiles rusos y, en última instancia, de los combustibles fósiles de forma general. Ya que la Unión Europea ha potenciado fuentes alternativas de energía, como son las renovables, a raíz de la aprobación del Pacto Verde Europeo.

En este sentido, la Unión Europea ha ido adoptando una serie de medidas para hacer frente a la falta de suministro, por ejemplo, el plan *REPowerEU*, que contiene algunas

propuestas a corto y largo plazo en la línea descrita anteriormente: diversificación de proveedores de energía, compras comunes de gas, gas natural licuado (GNL) e hidrógeno a través de la Plataforma de Energía de la Unión Europea para todos los Estados miembros, aprobación de proyectos de hidrógeno verde y desarrollo del empleo en este campo, etc.

Además, se han adoptado el Plan de Reducción de la Demanda de Gas y el Reglamento (UE) 2022/1854, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía. Por su parte, los Estados miembros también han intervenido frente a la crisis energética a los efectos de controlar el incremento de precios y la inflación.

Todas las medidas anteriores, al ser aplicadas de manera generalizada, han supuesto un importante coste para las arcas públicas de los Estados miembros. Por tanto, si bien dichas medidas han resultado ser eficaces a corto plazo, pueden no ser sostenibles en el tiempo, por lo que sería necesaria la puesta en marcha de un conjunto de planes armonizados en el ámbito de la Unión Europea una vez superada la emergencia.

Además, al desafío económico expuesto se le añade el reto medioambiental, marcado por el Pacto Verde Europeo, de conseguir que la Unión Europea sea climáticamente neutra en 2050. De hecho, la Unión Europea ha ido un paso más allá, estableciendo el objetivo de reducir las emisiones netas de gases de efecto invernadero de la Unión en al menos un 55 % para 2030 (con respecto a los valores de 1990), según se recoge en la legislación europea del clima.

En este conmemorativo número 500 de la *Revista Contabilidad y Tributación*. CEF del mes de noviembre de 2024 se contienen ocho aportaciones doctrinales sobre el derecho tributario ambiental en la Unión Europea. Se trata de un esfuerzo colectivo de un grupo de expertos que, en un solo volumen, analiza el estado de la cuestión de la fiscalidad ambiental europea.

El primer artículo lleva por título «El paquete "Objetivo 55": la fiscalidad y su base legal en el derecho de la Unión Europea». Su autor es José María Cobos Gómez (Garrigues y Universidad Pontificia Comillas) y mantiene que la Unión Europea ha asumido 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 el logro de los objetivos climáticos y en la mitigación de los riesgos. 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 insita 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 Unión Europea. 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.

El siguiente artículo corresponde a Marta Val Jiménez (Repsol. Imposición indirecta), y versa sobre «La fiscalidad energética en la Unión Europea». Como bien señala la autora, la tributación sobre la energía está, por un lado, armonizada en todos los Estados miembros fijando niveles mínimos de imposición sobre los productos energéticos y la electricidad y, por otro lado, 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 que se modifique y actualice el marco normativo, pues cualquier revisión de las directivas citadas requiere unanimidad de los 27 Estados miembros.

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. Por otro lado, a diferencia del IVA, impuesto también armonizado en la Unión Europea 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. La fiscalidad energética en la Unión Europea 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. La autora pone de relieve 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.

El tercero de los trabajos científicos es una aportación sobre «La revisión de la directiva que regula el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea (RCDE) y sus aspectos fiscales», y ha sido desarrollado por Miguel de Haro Izquierdo (Universidad Complutense de Madrid). De Haro afirma que la Unión Europea se ha alzado como uno de los entornos políticos y sociales más dinámicos y punteros en la promoción de una Europa sostenible centrada en las políticas de impulso medioambiental, con el objetivo de convertir la Unión Europea en el espacio geográfico más avanzado en el establecimiento de políticas verdes. Los objetivos específicos en materia de emisión de gases de efecto invernadero son los de lograr, como ya se ha avanzado, una Europa «climáticamente neutra» en 2050, con una emisión neta nula de gases de efecto invernadero para esa fecha. Para alcanzar dichos objetivos, uno de los instrumentos más destacado es el impulso del mercado de derechos de emisión de gases por la Unión Europea, con el que se pretende reducir las emisiones de gases de efecto invernadero.

El trabajo aborda el mecanismo de funcionamiento de un mercado de derechos de emisión y, de manera explícita, las novedades reguladas más recientemente por la Unión Europea a través de diferentes directivas que van a tener una trascendencia vital en la economía comunitaria. Paralelamente, se analizan los efectos de la tributación de los derechos de emisión y la fiscalidad del nuevo régimen de derechos y su regulación en el mercado de emisiones.

El cuarto artículo científico, firmado por Pablo Renieblas Dorado (Deloitte Legal), aborda «El reglamento por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC)». Como señala el autor, la aprobación del MAFC no se puede entender sin referirse a la modificación del RCDE. Entre los cambios que introduce el RCDE, nos encontramos con la ampliación de los sectores afectos, pero también con la eliminación de la concesión de derechos gratuitos, de tal forma que los operadores afectos a los mismos dejarán de tener acceso de forma gratuita a dichos derechos y, a partir de 2027, deberán hacer frente al pago de estos.

Ante esta modificación, la Comisión Europea se planteó el posible problema de la denominada «fuga de carbono». Esto supondría que empresas productoras sitas en el ámbito de la Unión se puedan plantear la necesidad de mover sus centros productivos fuera de la Unión Europea, a los efectos de reducir sus costes de producción, al no tener que hacer frente al pago de derechos de emisión, y poder aprovecharse de acuerdos de origen preferencial aduaneros que les permitirían importar sus productos sin tener que pagar aranceles. Para evitar estas conductas es necesario exigir a las importaciones de productos el pago de derechos de emisión por las emisiones producidas en origen, de tal forma que el coste de producción, desde el punto de vista del RCDE, va a ser el mismo, ya se fabriquen los productos en la Unión Europea o en cualquier otro país del mundo. Así, se

procedió a aprobar en el seno de la Unión el Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de mayo de 2023, por el que se establece un MAFC. Con la aprobación de este reglamento, la importación de determinados productos va a estar sujeta al pago de derechos de emisiones conforme al sistema establecido en el mismo, con la problemática que ello supone.

El quinto artículo se titula «A vueltas con el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables», cuyo autor es Antonio Fernández de Buján y Arranz (KPMG y CUNEF). Como afirma el autor, el impuesto se enmarca en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un nuevo impuesto indirecto y medioambiental que ha entrado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico-tributario desde el 1 de enero de 2023. El impuesto recae sobre la utilización de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos como si se presentan contenido, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías. En este sentido, esta figura impositiva permite internalizar el daño producido al medioambiente, de forma que serán el conjunto de los consumidores los que, en principio, soportarán la repercusión económica del producto y los contribuyentes los que puedan beneficiarse de la referida repercusión recuperando el importe previamente ingresado como consecuencia de la realización de cualquiera de los tres hechos imponibles que configuran el nuevo impuesto.

Nos encontramos ante una nueva carga impositiva para las empresas que, a buen seguro, tiene impacto en los consumidores, siendo, por tanto, a juicio del autor, de dudosa oportunidad su implementación. Fernández de Buján mantiene que una imposición a los envases de plásticos no reciclados y no reutilizables que proliferan en todos los sectores de la sociedad ayuda a la aplicación del principio de la economía circular y a contribuir a la lucha contra el cambio climático y proteger el medio marino, si bien debería evitarse una proliferación de nuevos impuestos especiales en detrimento del sistema fiscal. La verdadera «reforma fiscal ecológica», para el autor, debe llevarse a cabo introduciendo el principio «quien contamina paga» en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos indirectos.

El sexto artículo, desarrollado por Juan Ignacio Gomar Sánchez (Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid), trata de «La tasa local sobre los residuos domésticos». La tasa/prestación local de residuos domésticos urbanos, de origen también europeo, pretende financiar la consecución de los ambiciosos objetivos de la Unión Europea en esta materia, exigiendo un elevadísimo volumen de gasto a los entes locales, que deberán sufragar a través de un instrumento teóricamente adecuado, pero muy defectuosamente regulado, según el autor, por el artículo 11 de la Ley 7/2022.

Visto que el legislador ha desconocido en su diseño la problemática que caracteriza el ámbito de las tasas locales y que aboca a los entes municipales y provinciales a circunstancias

difíciles, de enorme riesgo presupuestario e inseguridad jurídica, lo suyo sería que retrasase la obligación de tener establecidas estas tasas/prestaciones en 2025 para, al menos, dotarlas de una regulación más completa. Gomar termina vaticinando un problema análogo al que ha suscitado esa misma indolencia en el impuesto municipal de plusvalía.

El séptimo trabajo, denominado «Perspectivas de la fiscalidad de la energía nuclear en el derecho tributario ambiental en la Unión Europea: el reglamento de taxonomía de la Unión Europea y el Plan Industrial del Pacto Verde», ha sido escrito por Ángeles Díez Moreno (Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA). En este trabajo se pone en valor la energía nuclear, que representa aproximadamente el 26 % de la electricidad producida en la Unión, siendo cada uno de los Estados miembros soberanos a la hora de decidir su inclusión en sus respectivos sistemas energéticos. El reglamento sobre taxonomía de la Unión Europea reconoce el importante papel que desempeñará esta tecnología para afrontar el reto de la descarbonización, llegando incluso a impulsar programas de desarrollo de nuevos reactores, lo cual supone nuevas perspectivas para el sector nuclear.

Este nuevo horizonte plantea la necesidad unas bases comunes para configurar un régimen de imposición apropiado que reconozca la contribución de esta tecnología baja en carbono a la vista de los principios del derecho tributario ambiental de la Unión Europea y la finalidad que persigue la 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, que no es otra que garantizar la coherencia entre la fiscalidad de la energía y los objetivos climáticos del Pacto Verde.

Para cerrar este número de la revista, se incluye un trabajo sobre «El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su díscola base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad», del que soy su autor (Universidad Complutense de Madrid). Este trabajo se centra fundamentalmente en dos grandes cuestiones: la primera, en la legitimidad, desde una perspectiva jurídica, del gravamen temporal energético aprobado por el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, considerando el uso de la ley de emergencia; y la segunda, en el contraste basado en el derecho y la jurisprudencia del TJUE con la implementación española del gravamen temporal energético sobre los beneficios extraordinarios de los proveedores de hidrocarburos para así determinar su compatibilidad con el derecho europeo.

El análisis realizado nos lleva a mantener algunas dudas sobre el mecanismo legal utilizado por la Unión Europea para su aprobación, así como su compatibilidad con las libertades fundamentales de la Unión. También somos críticos con la forma de implantar en España este gravamen temporal energético previsto en el reglamento citado. Todo parece indicar que será el TJUE el que tendrá la última palabra.

Este número especial quiere ser también símbolo de nuestro agradecimiento al CEF.- Centro de Estudios Financieros y, en especial, a Roque de las Heras, por ser siempre catalizador de ideas y apoyo, y estímulo a los académicos del derecho financiero y tributario, así como objeto de nuestra felicitación por llegar al número 500 de la revista, aniversario inusual en el ámbito de las publicaciones académicas, que no hace sino confirmar lo atinado que fue en su día el lanzamiento de esta publicación.

Esperamos que disfruten de este número. ¡Buena lectura!

Fernando Serrano Antón

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Cátedra Jean Monnet EU FairTax.

Universidad Complutense de Madrid.