

FISCALIDAD DE LA ENERGÍA EN EL ÁMBITO AUTONÓMICO Y AYUDAS DE ESTADO

Marta Villar Ezcurra

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

EXTRACTO

La aplicación de normas comunitarias sobre el control de ayudas de Estado supone un límite para la autonomía financiera de las comunidades autónomas a la hora de diseñar tributos autonómicos sobre la energía. Este trabajo aborda la cuestión de la fiscalidad de la energía en el ámbito autonómico en un contexto en el que el marco normativo es complejo y sensible desde el punto de vista de la eficiencia y de la seguridad jurídica. El tema es relevante dada la gravedad de los problemas de abastecimiento energético y el elevado nivel de emisiones contaminantes, y se ve afectado por la retirada de la propuesta de modificación de la Directiva de imposición energética, así como por las reformas enmarcadas en el proceso de modernización del control de las ayudas de Estado, que han tratado de dar solución a los problemas de coordinación de políticas públicas sobre medioambiente y fiscalidad. El análisis aborda la cuestión de la falta de univocidad de conceptos como «impuesto ambiental» o «fiscalidad de la energía», e insiste en la necesidad de tener en cuenta la importancia de las normas europeas sobre ayudas estatales, no discriminación y libertades comunitarias, así como la jurisprudencia del TJUE, para asegurar la legalidad de ciertos impuestos autonómicos sobre la energía con el Derecho UE.

Palabras claves: ayudas de Estado, fiscalidad de la energía, tributos medioambientales e impuestos autonómicos.

Fecha de entrada: 28-05-2015 / Fecha de aceptación: 29-06-2015 / Fecha de revisión: 30-10-2015

ENERGY TAXATION IN THE SPANISH REGIONAL LEVEL AND STATE AIDS

Marta Villar Ezcurra

ABSTRACT

The EU legal regime on State aids represents a limit for the autonomous regions' tax powers when establishing regional taxes on energy. This paper deals with energy taxation at a regional level, in a context where the existing legal framework is complex and sensitive in terms of efficiency and legal certainty. The topic is relevant due to serious problems of energy supply and the increasing level of emission of pollutants, and it is compounded by the withdrawal of the proposal for amending the energy taxation Directive and the reforms within the framework of the State Aid Modernisation, which have aimed at solving coordination problems of policies on competition, environment and taxation. The analysis of the issue takes into account the lack of a common understanding on concepts such as «environmental tax» or «energy taxation», and remarks the necessity of considering the EU rules on State aids, non-discrimination, free movement and ECJ case-law in order to assure the legality of certain regional taxes on energy in terms of EU law.

Keywords: State aids, energy taxation, environmental taxes and regional taxes.

Sumario

1. Introducción
2. Concepto de fiscalidad de la energía
3. Aproximación al mapa de impuestos autonómicos a la energía
4. El marco armonizador de la Unión Europea: la Directiva de imposición energética
5. El control de ayudas de Estado como límite a la autonomía financiera de las comunidades autónomas en el establecimiento de tributos a la energía: especificidad del bloque normativo de referencia
6. Conclusiones

NOTA: Este trabajo se enmarca en los proyectos de investigación Jean Monnet [Energy taxation and State aid control. Looking for a better coordination and efficiency (ETSA-CE, Ref. 553321-EP-1-2014-1-ES-EPPJMO-PROJECT)] y nacional de excelencia [Fiscalidad de la energía: lucha contra el cambio climático versus competitividad, Ref. (DER2014-58191-P)] de los que la autora es investigadora principal.

1. INTRODUCCIÓN

Analizar la fiscalidad de la energía en el ámbito autonómico desde el prisma de las exigencias de las ayudas estatales en el Derecho de la Unión Europea (UE), requiere de unas precisiones previas que sitúen las premisas de partida.

El Derecho de la UE constituye un límite ineludible a la potestad tributaria de las comunidades autónomas (CC. AA.) que estas deben respetar cuando, ejerciendo sus competencias, diseñen tributos propios¹. La complejidad del régimen comunitario europeo de las ayudas de Estado y la evolución que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) manifiesta cuando lo aplica a medidas de naturaleza tributaria en el sector de la energía, hacen que cualquier aproximación al tema deba plantearse desde el marco general.

Por otra parte, la ausencia de una política general en materia de fiscalidad de la energía (tanto a nivel estatal como comunitario europeo) se refleja en un marco normativo de gran complejidad y plagado de ineficiencias, que contrasta, además, con la necesidad de los operadores jurídicos y económicos –y también de las Haciendas Públicas– de contar con un referente claro capaz de satisfacer las mínimas exigencias de seguridad jurídica.

No obstante lo anterior, debido a la gravedad de los problemas de abastecimiento energético y al elevado nivel de emisiones contaminantes que comprometen los objetivos del cambio climático, se han iniciado en la UE, nuevas acciones estratégicas de carácter transversal².

Detectados los focos de incoherencias e ineficiencias en la normativa aplicable a la fiscalidad energética, se han promovido desde las instituciones comunitarias las necesarias propuestas de reforma. En el tema que nos ocupa, interesa destacar que, desafortunadamente, ha sido retirada la Propuesta de modificación de la Directiva de imposición energética (DIE)³ y las reformas enmarcadas en el proceso de Modernización del control de las ayudas de Estado⁴, pues en ambos casos estas iniciativas han tratado de solucionar los problemas más importantes en términos de coherencia y coordinación de políticas públicas relacionadas con el Derecho de la competencia, el medio ambiente y la fiscalidad.

¹ Vid. el completo trabajo de MORENO GONZÁLEZ, S.: «Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2013.

² De la mano, fundamentalmente, de políticas de cambio climático y sostenibilidad financiera, entre las que destaca el marco de la estrategia de cambio climático y energía 2030, localizable en: http://ec.europa.eu/clima/policies/brief/eu/index_en.htm

³ La Propuesta de la Comisión de modificación de la DIE [vid. COM (2011) 169 final] ha sido retirada, junto a otras 73 propuestas legislativas (vid. DO C 80/17, de 7 de marzo de 2015). Interesa destacar que, para evitar dobles costes o un doble gravamen (en el sentido amplio del término), se previó en dicha Propuesta de 2011 que la tributación de dióxido de carbono no se aplicaría a las actividades sometidas al mercado de derechos de emisión [vid. art. 14 d) de la Propuesta].

⁴ Vid. Comisión Europea, COM (2012) 209 final.

Desde estas premisas y por lo que a las CC. AA. se refiere, se plantean no pocos interrogantes: ¿Es la fiscalidad autonómica de la energía respetuosa con el Derecho de la UE? ¿Cómo modificar y rediseñar un sistema de tributación a la energía que asegure la compatibilidad con el control UE a las ayudas de Estado? ¿Cuál es el parámetro de legalidad a considerar? ¿Es este diferente según se trate de enjuiciar una figura tributaria que haya sido objeto de armonización fiscal o bien, por el contrario, el que el impuesto esté armonizado es irrelevante porque ha de aplicarse directamente el TFUE? ¿Debe tan solo asegurarse un «nivel mínimo de tributación» a nivel nacional, o por contra, debe también asegurarse que el efecto incentivo de cada tributo en particular se configure en la base imponible, en términos verdaderamente ambientales? ¿Cómo pasan nuestros impuestos autonómicos el test de legalidad del Derecho de la UE?

Para resolver estas cuestiones es preciso analizar las limitaciones del Derecho de la UE en su conjunto pero también se requiere fijar los conceptos jurídicos a analizar, cuestión que no es ni mucho menos baladí. Téngase en cuenta que el mismo concepto de «impuesto ambiental» no es unívoco, como tampoco lo es el concepto de «fiscalidad de la energía». Como se verá a continuación, la mayor parte de las veces son las estadísticas aportadas por los Estados las que se toman por referencia y las que permiten clasificar en la práctica unas u otras figuras tributarias como impuestos a la energía o relacionados con la energía, sin que esté consensuada ni aceptada una definición conceptual universalmente válida en cualquier contexto jurídico. Si nos atenemos a los criterios de los Tribunales de Justicia, es observable que tanto los Tribunales Constitucionales como el Tribunal de Justicia comunitario priman la configuración del impuesto frente a la finalidad declarada del mismo o la afectación recaudatoria a la protección del medio ambiente para reconocer que el impuesto analizado merece la consideración de «medioambiental»⁵.

Los marcos jurídicos a considerar cuando se analiza la fiscalidad de la energía pueden ser distintos (locales, autonómicos, estatales, supranacionales o internacionales) y según cuál sea la aproximación de una u otra rama del Derecho pueden variar también los conceptos, definiciones y tipologías. ¿Es relevante jurídicamente definir un impuesto como «ambiental» o «sobre la energía»?

En nuestra opinión, la respuesta debe ser afirmativa al menos desde la perspectiva de analizar si una medida fiscal es o no ayuda de Estado, y en particular si es o no compatible con el Derecho de la UE, pues dicha calificación preselecciona la norma y los criterios aplicables en el análisis de legalidad comunitaria europea.

Expuestas ya las premisas y planteados algunos de los principales interrogantes, es preciso subrayar también, a título meramente introductorio, que las más importantes restricciones a

⁵ En este sentido pueden citarse como especialmente explícitas la Sentencia de 27 de febrero de 2014 del TJUE, declarando el IVMDH contrario al Derecho comunitario (Asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, ECLI:EU:C:2014:108), la STC español, de 16 de febrero de 2015, declarativa de la inconstitucionalidad del Impuesto extremeño a las instalaciones contaminantes o en otros países, la STC italiano 10/2015, de 11 de febrero de 2015, declarando la inconstitucionalidad del denominado Impuesto *Robin Hood* por contravenir los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica (arts. 3 y 53 Constitución italiana). Vid. PITRONE, F.: «The unconstitutionality of the Italian Robin Hood Tax: it is a matter of design (again)» en: <https://ecjleadingcases.wordpress.com/>, 20 de marzo de 2015.

Desde estas premisas y por lo que a las CC. AA. se refiere, se plantean no pocos interrogantes: ¿Es la fiscalidad autonómica de la energía respetuosa con el Derecho de la UE? ¿Cómo modificar y rediseñar un sistema de tributación a la energía que asegure la compatibilidad con el control UE a las ayudas de Estado? ¿Cuál es el parámetro de legalidad a considerar? ¿Es este diferente según se trate de enjuiciar una figura tributaria que haya sido objeto de armonización fiscal o bien, por el contrario, el que el impuesto esté armonizado es irrelevante porque ha de aplicarse directamente el TFUE? ¿Debe tan solo asegurarse un «nivel mínimo de tributación» a nivel nacional, o por contra, debe también asegurarse que el efecto incentivo de cada tributo en particular se configure en la base imponible, en términos verdaderamente ambientales? ¿Cómo pasan nuestros impuestos autonómicos el test de legalidad del Derecho de la UE?

Para resolver estas cuestiones es preciso analizar las limitaciones del Derecho de la UE en su conjunto pero también se requiere fijar los conceptos jurídicos a analizar, cuestión que no es ni mucho menos baladí. Téngase en cuenta que el mismo concepto de «impuesto ambiental» no es unívoco, como tampoco lo es el concepto de «fiscalidad de la energía». Como se verá a continuación, la mayor parte de las veces son las estadísticas aportadas por los Estados las que se toman por referencia y las que permiten clasificar en la práctica unas u otras figuras tributarias como impuestos a la energía o relacionados con la energía, sin que esté consensuada ni aceptada una definición conceptual universalmente válida en cualquier contexto jurídico. Si nos atenemos a los criterios de los Tribunales de Justicia, es observable que tanto los Tribunales Constitucionales como el Tribunal de Justicia comunitario priman la configuración del impuesto frente a la finalidad declarada del mismo o la afectación recaudatoria a la protección del medio ambiente para reconocer que el impuesto analizado merece la consideración de «medioambiental»⁵.

Los marcos jurídicos a considerar cuando se analiza la fiscalidad de la energía pueden ser distintos (locales, autonómicos, estatales, supranacionales o internacionales) y según cuál sea la aproximación de una u otra rama del Derecho pueden variar también los conceptos, definiciones y tipologías. ¿Es relevante jurídicamente definir un impuesto como «ambiental» o «sobre la energía»?

En nuestra opinión, la respuesta debe ser afirmativa al menos desde la perspectiva de analizar si una medida fiscal es o no ayuda de Estado, y en particular si es o no compatible con el Derecho de la UE, pues dicha calificación preselecciona la norma y los criterios aplicables en el análisis de legalidad comunitaria europea.

Expuestas ya las premisas y planteados algunos de los principales interrogantes, es preciso subrayar también, a título meramente introductorio, que las más importantes restricciones a

⁵ En este sentido pueden citarse como especialmente explícitas la Sentencia de 27 de febrero de 2014 del TJUE, declarando el IVMDH contrario al Derecho comunitario (Asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, ECLI:EU:C:2014:108), la STC español, de 16 de febrero de 2015, declarativa de la inconstitucionalidad del Impuesto extremeño a las instalaciones contaminantes o en otros países, la STC italiano 10/2015, de 11 de febrero de 2015, declarando la inconstitucionalidad del denominado Impuesto *Robin Hood* por contravenir los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica (arts. 3 y 53 Constitución italiana). Vid. PITRONE, F.: «The unconstitutionality of the Italian Robin Hood Tax: it is a matter of design (again)» en: <https://ecjleadingcases.wordpress.com/>, 20 de marzo de 2015.

la autonomía financiera de las CC. AA. en el diseño de sus tributos propios a la energía vienen, fundamentalmente, desde el Derecho supranacional de la UE, de la mano de las exigencias de las libertades comunitarias y de las normas sobre ayudas de Estado⁶.

De otro lado, conviene advertir que la energía como objeto de imposición presenta singularidades que las normas recogen, aunque no con la precisión y claridad que sería deseable. Por ello, aunque es importante determinar cuál es la finalidad y función de cada figura tributaria en el sistema impositivo –meramente recaudatoria, extrafiscal o ambas–, no es irrelevante distinguir si se trata de un impuesto directo o indirecto ni tampoco lo es el dato de si está o no armonizado⁷ por las Directivas comunitarias europeas⁸.

Por lo que a la aplicación de las reglas de la UE sobre control de ayudas de Estado se refiere, es crucial conocer su fundamento y los criterios considerados en el orden general, para poder posteriormente trasladar las conclusiones al ámbito concreto de la fiscalidad sobre la energía. Como se verá, muchas de las respuestas a los interrogantes planteados están no solo en el bloque normativo regulador de las ayudas de Estado, sino que se deducen de la especial relación que se da entre el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), el Reglamento de exención por categorías, la DIE y, por último, las particulares directrices y comunicaciones de la Comisión Europea sobre ayudas en forma fiscal y ayudas para la protección al medio ambiente y energía.

Si bien esta es la especificidad más marcada del tema que abordamos, y en ello profundizaremos en el apartado 5 de este trabajo, es conveniente recordar que, en ocasiones, tanto la Comisión Europea como el TJUE aplican las normas sobre ayudas estatales trayendo a colación otras disposiciones del TFUE, siendo así que una ayuda de Estado incompatible puede ser a la vez contraria a las libertades⁹; no puede justificarse ni autorizarse por la Comisión si discrimina

⁶ Unas normas y otras difieren en su fundamentación, si bien presentan elementos de convergencia cuando se aplican al enjuiciamiento de medidas concretas.

⁷ Vid. Asunto *Pontina Ambiente Srl*, en el que a propósito del impuesto italiano sobre los residuos sólidos en vertederos, se hace referencia al distinto ámbito de libertad de los Estados al establecer sus tributos, que varía según la materia haya sido o no objeto de armonización (STJUE de 25 de febrero de 2010, Asunto C-172/08, apartado 33, ECLI:EU:C:2010:87).

⁸ Mientras que lo relevante es el efecto del impuesto y no su finalidad para constituir una ayuda estatal en los términos del TFUE, la consideración a la finalidad en el caso del «céntimo sanitario» fue determinante para concluir su ilegalidad por contravenir la Directiva armonizadora de los impuestos especiales. En este caso, el TJUE entendió que el artículo 3.2 de la Directiva 92/12 (de 25 de febrero de 1992) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional como el IVMDH al no poder considerarse que tal impuesto persiga una «finalidad específica» en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medio ambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medio ambiente (vid. Sentencia de 27 de febrero de 2014, citada en nota 5 *ut supra*). Tras este pronunciamiento, puede afirmarse que para el TJUE un impuesto medioambiental no lo es por la afectación de su recaudación sino por la configuración de sus elementos.

⁹ Vid. Asunto C-18/84, *Comisión c. Francia*, Sentencia de 7 de mayo de 1985 (ECLI:EU:C:1985:175) y Asunto T-359/04, *British Aggregates Association y otros c. Comisión Europea*, STG de 9 de septiembre de 2010 (ECLI:EU:T:2010:366).

productos extranjeros; puede constituir también una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana prohibida por el Tratado¹⁰; y si la ayuda forma parte de un sistema de imposición interior, la Comisión debe examinarla desde el ámbito de aplicación de la cláusula que prohíbe los tributos internos discriminatorios o proteccionistas y no desde las reglas sobre ayudas de Estado¹¹. Asimismo, hay que advertir que un incentivo fiscal planteado como no discriminatorio –y, por lo tanto, accesible tanto a empresas nacionales como a extranjeras– puede distorsionar el mercado de los productos competidores y ser, en consecuencia, una ayuda de Estado prohibida¹².

Así pues, bloques jurídico-comunitarios a menudo tratados y analizados en su contexto aislado han de ponerse en relación, ya que las normas sobre ayudas estatales, no discriminación y libertades comunitarias pueden aplicarse conjuntamente o en atención a criterios y argumentos jurídicos similares¹³, que servirán para enjuiciar la adecuación a la legalidad de las medidas fiscales adoptadas por las CC. AA. en el sector de la energía. Pese a ello, no debe olvidarse que los ámbitos de prohibición y la filosofía inspiradora de unas y otras cláusulas del Tratado son distintos, pues mientras que las libertades no distinguen entre medidas fiscales generales y específicas con efecto discriminatorio o restrictivo es precisamente esta la distinción clave para llegar a la conclusión de que estamos en presencia de una ayuda de Estado¹⁴.

2. CONCEPTO DE FISCALIDAD DE LA ENERGÍA

En sentido amplio, fiscalidad de la energía hace referencia a cualquier medida de naturaleza fiscal que afecte a este sector, ya se trate de un tributo que grave la energía (en sus distintas fases o manifestaciones), ya de medidas o técnicas singulares (exenciones y no sujeciones, deducciones, tipos reducidos, etc.) imbricadas en tributos tradicionales, pues lo cierto es que uno u otro

¹⁰ Así se declaró a propósito del impuesto de matriculación en un Estado miembro cuando no se fabrican en el mismo, véhiculos en el Asunto *Comisión c. Dinamarca*, C-47/88, Sentencia de 11 de diciembre de 1990 (ECLI:EU:C:1990:449).

¹¹ *Vid.* Asunto *Capolongo*, C-77/72, Sentencia de 19 de junio de 1973 (ECLI:EU:C:1973:65).

¹² Por ejemplo, si discrimina al carbón frente a otras fuentes de energía [*vid.* Asuntos acumulados C-142/80 y 143/80, *Salengo*, Sentencia de 27 de mayo de 1981 (ECLI:EU:C:1981:121) y Asunto C-18/84, *Francia c. Comisión*, Sentencia de 7 de mayo de 1985, citada en la nota 9 *supra*].

¹³ El TJUE interpreta las normas sobre libertades y ayudas de Estado a menudo reconduciendo sus argumentos al principio de no discriminación.

¹⁴ Una medida fiscal general abierta a todo sector económico no es por definición una ayuda de Estado, conforme a los criterios expuestos por la Comisión en su Comunicación de 1998 (DO C-384, 10 de diciembre de 1998), y más recientemente en el Proyecto de Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1 del TFUE (accesible en http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_es.pdf). En ella se afirma que «las medidas generales, que están efectivamente abiertas a todas las empresas que operan dentro de un Estado miembro en situación de igualdad, no son selectivas», pero advirtiendo de que «el hecho de que el ámbito de aplicación de una medida se determine de manera objetiva no es suficiente por sí mismo para acreditar su carácter general y no excluye la selectividad» (apdo. 119).

tipo de instrumentos económicos obedecen a una finalidad financiera o extrafiscal (por ejemplo, gravar fuentes contaminantes o promover energías limpias). Sin embargo, en sentido técnico o estricto la fiscalidad de la energía se conecta generalmente con la fiscalidad medioambiental en los términos que a continuación se exponen.

Para la OCDE, la AIE y la Comisión Europea, los impuestos a la energía son impuestos ambientales. En línea con el Reglamento (UE) n.º 691/2011, de 6 de julio de 2011, relativo a las cuentas económicas europeas ambientales, estos se definen como aquellos cuya base imponible es una unidad física (o una unidad física similar de algún material), que tiene un impacto negativo comprobado y específico sobre el medio ambiente¹⁵. Así, para saber si estamos en presencia de un «impuesto a la energía» o «relacionado con la energía» no podemos fijarnos en el motivo por el que se introduce en el sistema tributario ni en el destino que se dé al producto de su recaudación, pues lo relevante es su configuración y, sobre todo, –en palabras de la Comisión Europea– su impacto en costes y precios, su efectividad en términos ambientales. La efectividad ambiental del tributo viene principalmente dada por su impacto relativo en precios, en productos y actividades relacionadas con el medio ambiente en combinación con la elasticidad de los precios¹⁶. Los tributos a la energía se consideran pues ambientales¹⁷ o relacionados con el medio ambiente¹⁸, siendo los más extendidos los que gravan los productos energéticos, el transporte de vehículos y la polución¹⁹.

La mayor parte de los tributos a la energía son impuestos especiales al consumo (*excises duties*), aunque a menudo se identifican con las figuras de *carbon tax*²⁰, de modo separado y opuesto a los *CO₂ tax*²¹. En otras ocasiones, se utiliza el término *carbon tax* como genérico y comprensivo

¹⁵ Vid. *Taxation trends in the European Union. Data for the Member States, Iceland and Norway*. Eurostat, Statistical Books, ed. 2014, pág. 39 y artículo 2.2 del Reglamento (UE) n.º 691/2011, de 6 de julio de 2011, que especifica la necesidad de que se justifique el impuesto ambiental como un impuesto en el SEC95.

¹⁶ Vid. *Environmental taxes—a statistical guideline* (Eurostat, European Commission, ed. 2013, págs. 9 y 10).

¹⁷ No hay un concepto común de impuesto ambiental, pero con independencia del índice determinante considerado, hay consenso en tres afirmaciones: en primer lugar, en que es expresión del principio «quien contamina paga», en segundo término, en que debe incluir necesariamente un efecto incentivo y, por último, en que los impuestos a la energía constituyen el ejemplo más claro.

¹⁸ Se ha explicado que esta distinción entre «impuestos medioambientales» y «relacionados con el medio ambiente» trata de desvincular el concepto de las teorías de Pigou y de la finalidad del tributo, pues el tributo «relacionado con el medio ambiente» puede generar recaudación importante. Vid. Sally-Ann JOSEPH: «Environmental taxes—definitional analysis: behavioral change or revenue raising», en: *Environmental taxation and green fiscal reform. Theory and Impact. Critical Issues in Environmental Taxation*, vol. XIV, págs. 188-189.

¹⁹ Vid. OCDE: *Taxation trends in the European Union*, op. cit., pág. 40 y *Mobilising investments in energy efficiency*, OECD/IEA, 2012. Las metodologías con que se emiten estos Informes aclaran los criterios tenidos en cuenta. Así, por ejemplo, en el primer Informe de los citados se incluye en el rango comparativo cualquier impuesto –ya sea sobre el consumo, empleo o capital– que tenga el efecto de aumentar el coste de las actividades dañinas al medio ambiente (vid. pág. 81).

²⁰ Muchos de los países con los tipos impositivos más altos cuentan explícitamente con *carbon tax*, por ejemplo, Dinamarca, Finlandia, Islandia, Irlanda, Noruega, Eslovenia, Suecia, Suiza y el Reino Unido. Vid. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264183933-en>), OECD (2013): *Taxing Energy Use. A graphical analysis*, OECD Publishing, pág. 31.

²¹ ROGERS-GLABUSH, J. (edit.): *International Tax Glossary*, IBFD, 6.ª ed., 2009, pág. 158.

de impuestos a los productos de la energía, a las emisiones contaminantes y otras formas de imposición relacionadas con la energía, como pueden ser las que gravan las fuentes naturales²². Sin embargo, en nuestra opinión, solo deberían considerarse verdaderos *carbon tax* los impuestos a la energía que incentiven la reducción de emisiones contaminantes y no aquellos otros cuyo gravamen no se relaciona con la cantidad de carbono emitida en la quema de combustible, pues no se incentiva directamente con la estructura del impuesto, la reducción de emisiones²³.

Una de las mayores dificultades para ofrecer una tipología y sistematización de la fiscalidad de la energía es la ausencia de datos uniformes. No existen las mismas o similares categorías jurídico-tributarias en los países y como los datos estadísticos se obtienen de la información suministrada por cada Estado, estos incluyen subvenciones junto a incentivos fiscales. Además, las ayudas en forma de exenciones e incentivos fiscales aparecen de forma dispersa en los diferentes niveles de imposición y figuras tributarias —es generalizado el incentivo a las industrias intensivas en consumo de energía para evitar pérdida de competitividad y de mantener el nivel de empleo, o a las empresas sometidas al régimen de comercio de derechos de emisión, por poner tan solo dos de los ejemplos más extendidos en los países de la UE—. Estas circunstancias desdibujan las líneas conceptuales clásicas basadas en la separación de tributos directos e indirectos y en delimitar y categorizar los hechos imponible como criterio de clasificación y sistematización consensuadamente válido.

A menudo, los impuestos a la energía suelen aparecer referidos como «otros impuestos» asociados junto a las más variadas figuras y se clasifican en función de la utilización que de la energía se hace (transporte, industria, o sector doméstico).

Las diferencias entre los datos de EUROSTAT y la OCDE en la clasificación de los impuestos «relacionados con el medio ambiente» subraya la necesidad de investigar en cuestiones terminológicas y conceptuales para llegar a un común entendimiento. En los impuestos que gravan los productos de la energía, existen notables diferencias por países en cuanto a productos gravados, definiciones legales, niveles de imposición y exenciones e incentivos fiscales²⁴.

Un posible criterio de clasificación, sería atender al proceso de la energía desde su generación (producción), pasando por el transporte y finalmente su consumo como materia imponible distinta. Otro criterio a seguir podría ser el de distinguir los tributos que gravan los distintos usos (utilización) de la energía, aunque, el sistema más extendido en la doctrina que se ha ocupado de

²² Vid. VIVID Economics: *Carbon taxation and fiscal consolidation: the potential of carbon pricing to reduce Europe's fiscal deficit*, mayo 2012.

²³ Muchos de los impuestos a la energía no contemplan medidas que incentiven la reducción de emisiones contaminantes, ni la captura o el secuestro del carbono. Vid. O'BRIEN, C.; FARMER, M.; DREIBELBIS, M. y JENKINS, C. G.: «Carbon taxes», *International Tax Monitor*, June 7, vol. 13, núm. 112.

²⁴ Por ejemplo, EUROSTAT no considera el impuesto alemán sobre aguas residuales (*Abwasserabgabe*) como un impuesto ambiental, mientras que sí lo recoge la OCDE.

este tema es el de separar la imposición sobre los productos de la energía de la que recae sobre emisiones contaminantes, a menudo englobando la imposición a los recursos naturales en la categoría de imposición a los productos. Janet E. MILNE y Michael SKOU ANDERSEN proponen un criterio de clasificación que atiende a su diseño, separando impuestos a las emisiones, a los productos y a las fuentes naturales. También se han sistematizado estos tributos en función de sus elementos impositivos según graven cantidad consumida de energía, contenido calorífico o emisiones asociadas al consumo²⁵.

Aunque algunos estudios incluyan los impuestos a los recursos naturales entre los impuestos a los productos, la diferencia de filosofía en su gravamen debe llevar a reconocer que se trata de categorías distintas. Así, mientras los impuestos a los productos están vinculados al precio de la contaminación, los impuestos a los recursos naturales ponen precio a la utilización de los escasos recursos naturales. En cada caso el valor social es distinto, aunque el fin último pueda ser –o estar relacionado con– la protección ambiental. Otra posible clasificación es la que atiende a la función prevalente del impuesto (ambiental o fiscal), pudiendo distinguirse entre incentivos fiscales ambientales, impuestos ambientales financieros e impuestos ambientales fiscales o recaudatorios. Los primeros, se caracterizarían por su impacto ambiental, los segundos por su capacidad de financiar medidas ambientales y los terceros porque persiguen principalmente recaudar ingresos públicos. No obstante, esta última clasificación no tiene relevancia jurídica si nos atenemos al pronunciamiento de los Tribunales Constitucionales y del TJUE.

También pueden clasificarse los impuestos de forma independiente o complementaria evaluando su papel en relación con otros instrumentos. Este tipo de clasificaciones son útiles para llamar la atención sobre las diferentes formas y funciones de los impuestos ambientales. Así, el impuesto pigouviano refleja el coste social marginal y se concibe para internalizar las externalidades negativas en la economía, suministrando incentivos al cambio de conducta. Otro tipo de impuestos, simplemente, se introducen en los sistemas fiscales para financiar específicos esquemas que permiten aliviar de las cargas ambientales derivadas de la contaminación del agua, del aire o de los residuos y, frecuentemente, se clasifican entre las otras dos categorías, además de que no se consideran tasas al afectarse el producto de su recaudación a reducir la contaminación y no a financiar servicios de recogida o tratamiento de residuos²⁶.

De lo anteriormente expuesto resulta claro, cómo los impuestos ambientales van más allá de las clasificaciones impositivas convencionales y cómo las diferentes disciplinas jurídicas y no jurídicas pueden fijarse en uno u otro índice o criterio para ofrecer una tipología de clasificación y evaluación de la imposición ambiental y especialmente de la que recae en el sector de la energía. Así, por ejemplo, la distinción entre impuestos fiscales y extrafiscales preocupa a los

²⁵ Vid. el Informe *Economics for Energy*, 2013, pág. 23, y MILNE, J. E. y SKOU ANDERSEN, M.: «Introduction to environmental taxation concepts and research» en: SKOU ANDERSEN, M. (ed.): *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Northampton, Cheltenham, Massachusetts: Edward Elgar, 2012, pág. 22.

²⁶ MILNE, J. E. y ANDERSEN, M. S.: «Introduction to environmental taxation concepts and research», *op. cit.*, págs. 22-23.

estudiosos de las finanzas públicas, mientras que para otros, lo relevante es la distinción entre financiación e incentivo.

Si se tienen en cuenta las finalidades ambientales de las políticas públicas, se aprecia que la dicotomía de «impuestos a las emisiones contaminantes» (*carbon tax*) como opuesta y distinta a los «impuestos que gravan los productos de la energía y la electricidad» es la más extendida en todos los países. La OCDE en sus Informes²⁷, presenta una metodología clasificatoria que compara tasas impositivas efectivas en términos de contenido energético y emisiones de carbono en el marco de treinta y cuatro países y distingue los tributos a la energía en función de las tres categorías de su utilización: transporte, calor y proceso de generación y electricidad²⁸ para destacar que los productos de la energía que se utilizan en el transporte se gravan significativamente más (el daño al medio ambiente es mayor) en la mayor parte de los países. En la segunda categoría (calor), los productos de la energía utilizados para fines industriales o de transformación de la energía, se gravan a tipos más bajos (aunque a través de tipos explícitos o sistemas de comercio de emisión) que los de uso residencial o comercial, probablemente para no socavar la competitividad industrial. No obstante, también destacan los Informes de la OCDE, que en algunos países ocurre justo lo contrario y que al traducirse las exenciones en bajadas de precios de la energía en determinados sectores, tales beneficios pueden distorsionar la utilización de la energía en un sentido negativo para el medio ambiente. En cuanto a la electricidad, al ser un producto secundario de la energía generada desde fuentes primarias (como gas, carbón o viento), más que mostrar simplemente la energía finalmente consumida, los datos de los cuadros de los Informes consideran los combustibles utilizados en generar electricidad y las pérdidas de conversión. El Informe de 2013 presenta los tipos efectivos en el uso de la energía conjuntamente en términos de contenido de energía (medidos en giga julios) y emisiones de carbono (medidos en toneladas emitidas de CO₂). Los distintos países someten a tributación la energía de dos formas: gravando los combustibles utilizados en la generación de energía y/o gravando el consumo de energía.

En todo caso, una mirada al diseño de la imposición sobre la energía en otros países de la mano de los datos que ofrece la OCDE²⁹ o la AEMA³⁰, muestra que en los países desarrollados existen sustanciales diferencias tanto en la estructura como en el nivel de imposición a la energía. A la vista de que por lo general los tributos a la energía y al transporte se consideran medioambientales –especialmente, a efectos estadísticos–³¹, proponemos como criterio de clasificación de

²⁷ Vid. por ejemplo, OECD (2013 y 2014): *Taxing Energy Use: A Graphical Analysis*, OECD Publishing. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264183933-en>).

²⁸ Vid. OECD: *Taxing Energy Use...*, op. cit., 2013, pág. 13.

²⁹ Vid. *taxation trends in the European Union...*, op. cit.

³⁰ AEMA (EEA en sus siglas en inglés), vid. *Achieving energy efficiency through behaviour change; what does it take*, EEA Technical Report 5/2013.

³¹ AEMA: *Environmental signals 2002-Benchmarking the millennium; Environmental assessment report*, núm. 9, Copenhagen, 2002.

los tributos a la energía³², el de los distintos hechos impositivos –siempre dentro del marco de su consideración como tributos indirectos– lo que nos lleva a las siguientes categorías:

- Impuestos a los productos derivados de la energía, en función de su utilización (transporte³³, calor, generación de electricidad³⁴).
- Impuestos a las emisiones contaminantes a la atmósfera³⁵.
 - Emisiones de CO₂.
 - Emisiones de NOx medidas o estimadas.
 - Contenido de SO₂ de los combustibles fósiles.
 - Otras emisiones al aire.
- Respecto a la electricidad como resultado de la utilización de fuentes primarias de energía:
 - Impuestos a las actividades de producción/generación de electricidad.
 - Impuestos a las instalaciones eléctricas.
 - Impuesto al consumo de electricidad.

A los efectos del presente trabajo, se considerarán en el apartado siguiente las figuras impositivas de los tributos propios de las CC. AA. de régimen general, que recaen sobre la energía, desde su propia configuración legal. No se pretende realizar un análisis de su adecuación a otros cánones jurídicos o económicos, ni un estudio exhaustivo de su conformidad a las exigencias del Derecho de la UE, sino tan solo explicar cuáles son los criterios a considerar desde el marco de las ayudas de Estado.

3. APROXIMACIÓN AL MAPA DE IMPUESTOS AUTONÓMICOS A LA ENERGÍA

La circunstancia de que la fiscalidad energético-ambiental tenga una relevancia muy limitada a nivel general o central en España ha sido aprovechada por algunas CC. AA. en el establecimiento

³² *Vid. Taxation trends in the European Union*. Data for the EU Member States, Iceland and Norway, ed. 2013, Taxation and Customs Union, Luxemburgo: Publications Office of The EU, 2013, pág. 17.

³³ En el gravamen de productos de la energía para su utilización en el transporte, los más importantes son la gasolina (con plomo o sin plomo) y el diésel.

³⁴ En la utilización distinta al transporte, se incluye el fuel oil, el gas natural, el carbón y la electricidad.

³⁵ Los impuestos a las emisiones se tratan como impuestos a la energía más que como impuestos a la contaminación, porque no es posible tratarlos de forma separada a efectos estadísticos.

to de tributos propios³⁶. Si bien los primeros impuestos autonómicos surgen a comienzos de los años ochenta, la explosión de la imposición energético-ambiental ha tenido lugar, en gran medida, en los últimos diez años, en que se multiplican y reproducen las aplicaciones de la fiscalidad ambiental en este sector³⁷, en parte influenciada por el deseo común de encontrar nuevas fuentes de financiación en un escenario de crisis financiera y económica global³⁸.

En la actualidad, la mayoría de los impuestos ambientales utilizados por las CC. AA. como tributos propios están precisamente relacionados con la energía, pudiendo agruparse en distintas categorías, que siguiendo el Informe de 2013 de *Economics for Energy* serían subsumibles en las cinco siguientes:

- Impuestos sobre las emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.
(Andalucía³⁹, Aragón⁴⁰, Castilla-La Mancha⁴¹, Cataluña⁴², Galicia⁴³, Murcia⁴⁴ y Valencia⁴⁵).

³⁶ Puede consultarse el listado de tributos propios en: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>.

³⁷ Vid. Informe *Economics for Energy*, 2013, pág. 87.

³⁸ MELIS, G. y PITRONE, F.: «Coordinating Tax Strategies at the EU Level as a Solution to the Economic and Financial Crisis», *Intertax*, vol. 39, Issue 8, págs. 377 y ss.

³⁹ La Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOJA 251, de 31 de diciembre) afecta al sector eléctrico, de exploración de refino, comercialización de hidrocarburos y fabricantes de cemento y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NOx) y óxidos de azufre (SO₂).

⁴⁰ El Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, de Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 117, de 3 de octubre) incorpora el «impuesto sobre el daño ambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera», afecta al sector eléctrico y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de SOx, NOx y CO₂ (art. 9).

⁴¹ La Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del IVMDH (BOCM 264, de 31 de diciembre) afecta al sector eléctrico, de exploración de refino y comercialización de hidrocarburos y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de NOx y SO₂.

⁴² Vid. la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (DOGC, de 17 de octubre).

⁴³ La Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la contaminación atmosférica (DOG, de 30 de diciembre) afecta al sector eléctrico, de exploración de refino, comercialización de hidrocarburos y fabricantes de cemento y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de NOx y SO₂.

⁴⁴ La Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios año 2006 (BORM suplemento 3 del número 301, de 31 de diciembre), modificada por la Ley 12/2006, afecta al sector eléctrico, de exploración de refino, comercialización de hidrocarburos y fabricantes de productos químicos de base y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de SO₂, COV y NH₃.

⁴⁵ La Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat (DOCV 6931, de 27 de diciembre) ampara las emisiones de NOx y SO₂.

- Impuestos sobre instalaciones y actividades que inciden en el medio ambiente⁴⁶. (Asturias⁴⁷, Canarias⁴⁸, Castilla y León⁴⁹, Castilla-La Mancha⁵⁰, Cataluña⁵¹, La Rioja⁵², Extremadura⁵³ y Valencia⁵⁴).
- Impuestos sobre residuos energéticos⁵⁵.

⁴⁶ Cubriendo distintas actividades, como la producción, el transporte, el suministro o el almacenamiento de energía eléctrica, los impuestos sobre instalaciones y actividades que inciden sobre el medio ambiente, buscan un perfil energético-ambiental, sometiendo a gravamen los impactos y riesgos ambientales de las actividades energéticas y su diseño varía en función de las características de la producción, transporte y distribución de la energía en cada comunidad autónoma.

⁴⁷ Ley del Principado de Asturias 13/2010, de 28 de diciembre, de medidas presupuestarias y tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011 (BOPA 301, de 31 de diciembre).

⁴⁸ Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 124, de 26 de junio) (*vid.* art. 40).

⁴⁹ El Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (BOCyL, de 19 de septiembre) crea el Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

⁵⁰ Establecido el impuesto por la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, sustituida por la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, fue declarado inconstitucional por Sentencia de 31 octubre de 2012 (STC 196/2012) con respecto al gravamen de la producción termonuclear de electricidad y de almacenamiento de residuos radioactivos, por aplicarse sobre el mismo hecho imponible que el gravado por el IAE. Como advierte Gemma Patón «con carácter general, esta sentencia supone un rechazo al modelo de gravamen de una actividad de riesgo que gira sobre la asunción de costes medioambientales y el fomento indirecto de la producción eléctrica procedente de fuentes de energía renovables», *vid.* PATÓN GARCÍA, G.: «La inconstitucionalidad del Impuesto castellanomanchego sobre la producción termonuclear de la energía eléctrica y residuos radioactivos: comentario a propósito de la STC 196/2012, de 31 de octubre», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2013.

⁵¹ *Vid.* el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña aprobado por la Ley 16/2000, de 29 de diciembre (DOGC 3295, de 30 de diciembre).

⁵² Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para 2013 (BOR 159, de 29 de diciembre) (*vid.* art. 35).

⁵³ Regulado el impuesto por la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de la Asamblea de Extremadura, en la redacción dada por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma de tributos propios de dicha Comunidad. Este impuesto ha sido declarado recientemente inconstitucional por STC de 16 de febrero de 2015, destacando el paralelismo de la regulación del mismo con el impuesto castellano-manchego (FD 4).

⁵⁴ El artículo 154 de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (BOCV 6931, de 27 de diciembre), estableció el Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente, aprobado como mecanismo de compensación a la sociedad por el coste medioambiental generado por determinadas actividades y como instrumento destinado a frenar el deterioro del entorno natural. El hecho imponible del impuesto está constituido por los daños, impactos, afecciones y los riesgos para el medio ambiente derivados de la realización, en el territorio de la Comunidad Valenciana, de las actividades de producción de energía eléctrica; producción, tenencia, depósito, y almacenamiento de determinadas sustancias consideradas peligrosas y las que supongan la emisión de determinados gases contaminantes a la atmósfera.

⁵⁵ Debe advertirse que hasta el 2012 solo dos CC. AA. sujetaron a gravamen la producción de estos residuos y que las correspondientes figuras impositivas han quedado sin efecto por coincidir con el hecho imponible estatal, de manera que actualmente se han sustituido por el impuesto creado por la Ley 15/2012. Recientemente, la Ley 1/2014, de 10 de octubre, de Cataluña (DOGC 6730, de 17 de octubre) del Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear ha creado el impuesto con la finalidad de sujetar a gravamen las actividades que comportan un riesgo

(Andalucía⁵⁶ y Castilla-La Mancha⁵⁷).

- Cánones eólicos.
(Castilla y León⁵⁸, Castilla-La Mancha⁵⁹ y Galicia⁶⁰).
- Impuestos sobre aguas embalsadas.
(Castilla y León⁶¹, Cataluña⁶² y Galicia⁶³).

Además, se aplica el Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo de Canarias⁶⁴, ya que en esta comunidad no es de aplicación el Impuesto especial sobre hidrocarburos.

En el marco de la reforma fiscal en España, el *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, presentado al Gobierno en febrero de 2014, centró el nú-

cualificado en términos medioambientales, figura que puede plantear problemas de constitucionalidad por cuanto su hecho imponible se configura por referencia al uso de combustibles nucleares en la generación de energía eléctrica.

⁵⁶ La Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, que regulan el Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (BOJA 251, de 31 de diciembre) creó y reguló diversos impuestos ecológicos, y entre ellos el Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos, con la finalidad de la protección y defensa del medio ambiente. La disposición adicional decimoquinta de la Ley 7/2013, de 23 de diciembre (publicada en BOJA núm. 254, de 31 de diciembre de 2013) deja sin efecto, desde el 1 de enero de 2013, mientras exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible, los artículos 56 a 64 de la Ley 18/2003.

⁵⁷ Declarado nulo por el TC.

⁵⁸ Ley 1/2012, de 28 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras (BOCyL 42, de 29 de febrero) creó el impuesto, siendo el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre (BOCyL 180, de 18 de septiembre) el que regula con texto refundido los vigentes tributos propios. El Impuesto sobre la afección medioambiental comprende la causada por los parques eólicos y grava la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión situados en el territorio de dicha comunidad.

⁵⁹ La Ley 9/2011, de 21 de marzo (BOCM 63, de 31 de marzo) crea el canon eólico aplicable al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma «con el fin de preservar la cohesión, el equilibrio territorial y el medio natural, en cuanto entorno físico soporte de la actividad económica vinculada al aprovechamiento industrial del viento, en su consideración de bien jurídico protegido, y al objeto de contribuir al desarrollo de un modelo energético y económico sostenible, con carácter de ingreso compensatorio y como prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real» (art. 2).

⁶⁰ La Ley 8/2009, de 22 de diciembre (BOG 252, de 29 de diciembre de 2009) crea el canon eólico aplicable al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Galicia «al objeto de contribuir a regular y preservar el medio ambiente en su consideración de bien protegido, con carácter de ingreso compensatorio y como prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real» (art. 8).

⁶¹ Ley 1/2012, de 28 de febrero, ya citada (*ut supra* nota 57).

⁶² Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre.

⁶³ Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada (DOG 251, de 29 de diciembre).

⁶⁴ Ley 5/1986, de 28 de julio (BOC 90, de 1 de agosto).

cleo principal de la reforma en los impuestos medioambientales, fundamentándola en una modificación profunda de la fiscalidad de la energía, «que fije las bases impositivas a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos, garantizándose así la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las diversas fuentes energéticas».

Se propuso en el Informe la eliminación de numerosos impuestos y cánones «supuestamente ambientales» establecidos por las CC. AA. y que, a juicio de la Comisión de Expertos, carecen de esa justificación, además de que no pueden cumplir eficientemente sus objetivos medioambientales, «como los impuestos sobre grandes superficies, canon eólico e impuesto sobre agua embalsada. En otros casos se propone corregir la dispersión normativa existente, como en el caso de los impuestos sobre emisiones atmosféricas distinta del CO₂, los cánones de vertidos y los impuestos sobre residuos»⁶⁵.

En particular, respecto a los impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono se considera en dicho Informe que «los establecidos en Andalucía y Aragón carecen de sentido, y deberían eliminarse a través de una adecuada negociación con las CC. AA. Además, su coordinación con los permisos de emisiones plantea problemas difíciles de resolver a la luz de la prohibición de ayudas de Estado. En 2012, el Impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera recaudó 5,4 millones de euros, mientras que la recaudación del impuesto andaluz ascendió a 6 millones de euros»⁶⁶.

Dado que otras CC. AA. han establecido impuestos sobre emisiones atmosféricas de óxidos de azufre y óxidos de nitrógeno (Galicia, Aragón, Murcia, Andalucía, Castilla-La Mancha y Valencia), compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco NH₃ (Murcia), una vez que un importante número de CC. AA. han establecido este impuesto, entiende el Informe que «parece adecuado que se regule por el Estado como impuesto cedido a las comunidades que no lo han establecido, negociándose con las comunidades que ya disponen de él la sustitución del impuesto por el nuevo impuesto cedido. Lo mismo cabe decir del impuesto sobre emisiones de dióxido de azufre»⁶⁷.

También se propone sustituir los actuales cánones autonómicos de vertidos por un impuesto estatal cedido a las CC. AA., que podrían variar los tipos dentro de unos límites fijados por la ley estatal y que permitan tener en cuenta los costes de las infraestructuras de depuración así como los costes medioambientales y los costes del recurso⁶⁸.

⁶⁵ Vid. Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, págs. 13 y 14.

⁶⁶ Vid. Informe citado, pág. 343.

⁶⁷ Vid. Informe citado, pág. 347.

⁶⁸ Vid. Informe citado, pág. 346 y Propuesta número 99.

4. EL MARCO ARMONIZADOR DE LA UNIÓN EUROPEA: LA DIRECTIVA DE IMPOSICIÓN ENERGÉTICA

A diferencia de lo que pueda pensarse, el marco comunitario europeo de la tributación de los productos energéticos y de la electricidad no es muy estricto. Por el contrario, es un marco flexible y largamente consensuado, resultado práctico del proceso fallido de proyectos ambiciosos.

La Directiva 2003/96, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad⁶⁹ tiene por finalidad garantizar el funcionamiento del mercado interior y la consecución de objetivos de políticas comunitarias que requieren niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón⁷⁰.

Como destaca BOESHERTZ, un aspecto clave en las discusiones en el seno del Consejo en el proceso de aprobación de la Directiva, fue el de las relaciones entre las reducciones y exenciones fiscales y las reglas sobre ayudas de Estado. Los Estados miembros y la industria querían garantizar que las reducciones y exenciones fiscales que estaban negociando no serían objeto de cuestionamiento por parte de la Comisión, en el momento de la transposición a la normativa nacional⁷¹.

El concepto de «nivel mínimo de imposición» utilizado en la Directiva es clave para entender la armonización de la fiscalidad ambiental comunitaria europea en el sector de la energía. Se define como «la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de la electricidad en el momento de su puesta a consumo»⁷² y se ordena que los Estados miembros lo apliquen a los productos energéticos y de la electricidad que caen en el ámbito de la Directiva⁷³, aunque el nivel mínimo de tributación no se exige a la producción de calor, por la sola razón de ser objeto de un comercio intracomunitario muy limitado⁷⁴.

La idea subyacente parece simple: consiste en que los Estados miembros hagan tributar los productos energéticos y de la electricidad garantizando niveles de tributación desde los mínimos previstos. Sin embargo, la Directiva fija una serie de exclusiones que encuentran su lógica, como explica THIEFFRY⁷⁵, en la coherencia con el ámbito de aplicación de la Directiva expresado por re-

⁶⁹ Vid. DO L 283, de 31 de octubre de 2003.

⁷⁰ Vid. Considerando 3 de la citada Directiva.

⁷¹ Vid. BOESHERTZ, D.: «Community state aid policy and energy taxation», *EC Tax Review*, 4, 2003, pág. 214.

⁷² Vid. artículo 4.2 de la citada Directiva.

⁷³ Vid. artículo 4 en relación con el 2 de la citada Directiva.

⁷⁴ Vid. Considerando 16 de la versión consolidada de la Directiva (localizable en la dirección: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2003L0096:20040501:ES:PDF>).

⁷⁵ Vid. THIEFFRY, P.: *Droit de l'environnement de l'Union Européenne*, 2.ª ed., Bruselas: Bruylant, 2011, pág. 753.

ferencia a la nomenclatura combinada⁷⁶. Desde su entrada en vigor, los productos energéticos y de la electricidad están sometidos a impuestos cuando se utilizan como carburantes o combustibles de calefacción y no lo están cuando sirven de materia prima o intervienen en reducciones químicas o en procedimientos electrolíticos o metalúrgicos. También se excluyen los productos energéticos de doble uso⁷⁷, la electricidad cuando represente más del 50% del coste de un producto⁷⁸ o los procesos mineralógicos⁷⁹.

La DIE constituyó un avance en el momento de su adopción, por establecer un marco unitario de la imposición de productos energéticos y de la electricidad⁸⁰ y la obligación de someter a tributación el consumo de todos los productos de la energía amparados⁸¹, aunque al admitir exenciones y reducciones, siempre y cuando no se perjudique el buen funcionamiento del mercado interior, se optó de entrada por un modelo de difícil equilibrio entre garantizar un nivel homogéneo de tributación y no perjudicar la competencia⁸².

Interesa especialmente destacar la posibilidad de que el Consejo, a propuesta de la Comisión, autorice a cualquier Estado miembro a introducir más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas, debiendo valorar la Comisión, especialmente, las políticas

⁷⁶ Como establece el apartado 5 del artículo 2, los códigos de la nomenclatura combinada referidos en la DIE son los del Reglamento 2031/2001 de la Comisión, de 6 de agosto de 2001, por el que se modifica el anexo I del Reglamento 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común.

⁷⁷ Especifica el artículo 2 en su apartado 4 b) que «un producto energético se considera de doble uso cuando se utiliza tanto como combustible para la calefacción como para fines distintos del carburante de automoción y combustible para la calefacción. El uso de los productos energéticos con fines de reducción química y en los procesos electrolíticos y metalúrgicos deben considerarse de doble uso».

⁷⁸ El coste de un producto se define, a efectos de la Directiva como «la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo, a escala de la empresa, tal y como se define en el artículo 11. El coste se calcula por unidad en promedio. El "coste de la electricidad" se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de la electricidad si se genera en la empresa» [vid. art. 2, apdo. 4 b)].

⁷⁹ Los procesos mineralógicos se definen como «los procesos clasificados en la nomenclatura NACE con el código DI 26, "industrias de otros productos minerales no metálicos" en el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo, de 9 de octubre de 1990, relativo a la nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea» [vid. art. 2, apartado 4 b)].

⁸⁰ Durante mucho tiempo, el sistema de mínimos de imposición se aplicaba solo a los aceites minerales y con la Directiva se amplió al carbón, al gas natural y a la electricidad.

⁸¹ En Dinamarca, por ejemplo, hasta entonces, el sector industrial de la energía había estado exento de tributación. De 1993 a 1995, tuvo una bonificación del 50% a la que se añadían esquemas de devolución diferenciando los costes de energía pagados en relación con el total de ventas. Vid. ANDERSEN, M. S. y EKINS, P.: *Carbon Energy Taxation. Lessons from Europe*, 2009, págs. 259 y ss.

⁸² Vid. artículos, 15, 16 17 y 19 de la citada Directiva. Sobre el impacto de la consideración a la competencia, vid. CHALIFOUR, N. et ál. (edit.): *Critical Issues in Environmental Taxation. International and Comparative Perspectives*, vol. V, New York: Oxford University Press, 2008. En unos casos, estas medidas se fundamentan en la preocupación por el medio ambiente, en otros, en el interés público.

de medio ambiente, energía y transporte⁸³ porque ello significa la posibilidad de flexibilizar aún más la regla del nivel mínimo de imposición, mediante decisión individualizada del Consejo.

Respecto de las competencias de Consejo y la Comisión en la autorización y control de las reducciones y exenciones fiscales, es especialmente ilustrativo el caso *Euralluminia SpA*.⁸⁴, en el que el Tribunal de Justicia parte en su razonamiento de la base de que las normas en materia de armonización de las legislaciones fiscales nacionales, en particular, las relativas a los impuestos especiales, y las normas en materia de ayudas de Estado, pretenden alcanzar un mismo objetivo, a saber, el fomento del buen funcionamiento del mercado interior luchando, en particular, contra las distorsiones de competencia.

Habida cuenta de su objetivo común, la aplicación congruente de estas distintas normas obliga a considerar que el concepto de «distorsión de competencia» tiene el mismo alcance y significado en materia de armonización de las legislaciones fiscales nacionales que en ayudas de Estado. Por lo tanto, en tanto en cuanto las normas en materia de armonización de las legislaciones fiscales nacionales confieren expresamente a las instituciones de la Unión, es decir, a la Comisión, que propone, y al Consejo, que dispone, la responsabilidad de apreciar la existencia de una posible distorsión de competencia, con el fin de autorizar o no a un Estado miembro aplicar o seguir aplicando una exención del impuesto especial armonizado o la existencia de una posible competencia desleal o distorsión en el funcionamiento del mercado interior que justifique la reconsideración de una autorización ya otorgada, en caso de apreciación negativa, debe la Comisión proponer al Consejo que no autorice la exención solicitada o, en su caso, que suprima o modifique la autorización de exención ya otorgada. En el supuesto de apreciación distinta del Consejo a este respecto, la Comisión puede ejercer las facultades que le confiere el Tratado para interponer, ante el juez de la Unión, un recurso de anulación contra la decisión del Consejo de autorizar una exención o de mantener una autorización de exención ya otorgada, con el fin de que se compruebe que objetivamente no se da ninguna distorsión de la competencia, ninguna competencia desleal ni ninguna distorsión en el funcionamiento del mercado interior provocada por esa exención⁸⁵.

Asimismo, señala el Tribunal en el citado caso que los artículos 87 del TCE y 88 del TCE –actuales 107 y 108 TFUE– reservan a la Comisión una función central para el reconocimiento de la posible incompatibilidad de una ayuda y que «la facultad en materia de ayudas de Estado que confiere al Consejo el artículo 88 del TCE, apartado 2, párrafo tercero, tiene carácter excepcional, lo que implica que debe ser objeto necesariamente de una interpretación estricta»⁸⁶.

⁸³ Vid. artículo 19.1 tercer párrafo y 19.3 de la Directiva.

⁸⁴ Vid. Asunto C-272/12P, *Comisión Europea c. Irlanda y otros*, Sentencia de 10 de diciembre de 2013 (ECLI:EU:C:2013:812) y T-90/06 RENV, STG de 21 de marzo de 2012 (ECLI:EU:T:2012:134), por la que se anula la Decisión 2006/323/CE de la Comisión, de 7 de diciembre de 2005.

⁸⁵ Vid. apartado 39 de la Sentencia de 10 de diciembre de 2013, y referencias a los correspondientes apartados de la sentencia recurrida, en el Asunto C-272/12P, *Euralluminia SpA* citada *ut supra* en nota 84.

⁸⁶ Vid. apartado 48 de la Sentencia de 10 de diciembre de 2013, dictada en el Asunto C-272/12P, *Euralluminia SpA*. que remite a la Sentencia de 4 de diciembre de 2013, Comisión/Consejo, C-111/10, apartado 39.

El problema más acentuado de la DIE es que su diseño no emite la necesaria señal que jerarquice los comportamientos necesarios para reducir las emisiones contaminantes de los productos y promover la eficiencia energética⁸⁷, en otras palabras, no es coherente con un alto nivel de protección ambiental. Pero también ha sido objeto de otras duras críticas, porque los niveles mínimos de imposición son tan bajos que muchos de los impuestos estatales son de facto superiores y porque sus amplias excepciones dejan un margen de discrecionalidad muy amplio a los Estados miembros. Así, desde el punto de vista de la política fiscal, puede conducir a una especie de carrera a la baja, que obliga a algunos de los Estados miembros y no a los «viejos» Estados miembros –que ya hacían tributar de forma elevada la energía– siendo así que los impuestos a la energía constituyen una cómoda fuente de financiación para los Estados⁸⁸. De otro lado, también se ha criticado que «ni se estableció vinculación alguna de los tipos con el contenido energético y los niveles de emisiones, ni se abordaron las condiciones de desigualdad entre operadores en función del tipo de energía utilizada, con una clara ventaja para los consumos de carbón y diésel y un perjuicio relativo para las energías renovables»⁸⁹.

Por estos y otros motivos relacionados con los cambios de precios, estrategias y políticas energéticas así como con la necesaria coordinación con la regulación del régimen comunitario de comercio de derechos de emisión, la Directiva fue objeto de seria revisión desde la Propuesta realizada por la Comisión en el año 2011⁹⁰. La Propuesta de la Comisión tenía por objeto la adaptación de la Directiva al nuevo entorno y, en particular, pretendía introducir las adaptaciones necesarias para asegurar su mayor ajuste a los objetivos sobre cambio climático y energía, tal y como pidió el Consejo Europeo en marzo de 2008⁹¹.

La Propuesta partía de los defectos de la actual situación y perseguía asegurar un tratamiento coherente de las fuentes de energía para crear condiciones de igualdad entre los consumidores independientemente de la fuente de energía utilizada, crear un marco adaptado para la fiscalidad de las energías renovables y para la aplicación de la imposición sobre el CO₂ a fin de complementar las señales de precio del carbono establecidas por el régimen comunitario de derechos de emisión,

⁸⁷ Entre otros muchos autores, *vid.* DÍAZ SOARES, C.: «Critical analysis of European Energy Taxation Directive and the 2011 European Commission Proposal. For its revision from a normative environmental tax perspective», en: *Market Instruments and Sustainable Economy*, YABAR STERLING, A. (dir.) et. ál., Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Instituto Universitario de Ciencias Ambientales, 2012, pág. 50.

⁸⁸ *Vid.* SPASSOVAM, V. y GARELLO, P.: *Energy Policy and Energy Taxation in the EU*, Institute for Research in Economic and Fiscal Issues, 2010, págs. 11 y 12.

⁸⁹ *Vid.* GAGO, A. y LABANDEIRA, X.: «Un nuevo Modelo de Reforma Fiscal Verde», *Economics for Energy*, WP 03/2012, pág. 4.

⁹⁰ *Vid.* Comisión Europea: Bruselas, 13 de abril de 2011, COM (2011) 169 final, 2011/0092 (CNS), C7-0105/11, citado en nota 3 *ut supra*.

⁹¹ *Vid.* Conclusiones de la Presidencia del Consejo Europeo de 13-14 de marzo de 2008 (7652/1/08 rev. de 20 de mayo de 2008). En estos momentos, hay un nuevo marco estratégico para las políticas de cambio climático y energía con vistas al año 2030.

evitando, al mismo tiempo, solapamientos entre los dos instrumentos⁹². Se trataba pues de una iniciativa regulatoria más acorde que la vigente a los parámetros ambientales, al contemplar que el índice de referencia de la tributación mínima (medida en el volumen consumido) cambiaría para pasar a medirse en contenido de energía y emisiones. Además, hacía frente a muy diversos problemas, pues es sabido que en la versión actualmente vigente, la DIE no asegura el deseable grado de coherencia en el tratamiento de las fuentes de energía fósil básicas y de la electricidad⁹³ y tampoco permite una adecuada señal de precios mediante los niveles mínimos de imposición respecto de las políticas de cambio climático, cuando los Estados miembros recurren a la imposición relacionada con el CO₂ a fin de reducir las emisiones. Se reconoce además, por parte de la Comisión, que tampoco el tratamiento fiscal a las fuentes de energía renovables es el adecuado pues al asentarse en normativa de una época desfasada⁹⁴ y supone que la energía se grava tanto si se asegura la limitación de emisiones de CO₂ mediante el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión como si no, de manera que pueden solaparse los dos instrumentos o faltar por completo uno de los dos, con la consiguiente pérdida de coste/eficiencia, y/o el efecto de falseamiento del mercado interior.

En atención a las circunstancias antes descritas, la Propuesta de 2011 definía una imposición mínima para cada producto energético distinguiendo dos tramos, uno ligado a las emisiones de CO₂ atribuible al consumo de los productos en cuestión (imposición vinculada al CO₂) y otro, basado en el contenido en energía de tales productos (imposición sobre el consumo energético general). El primero se basaría en los factores de emisión de CO₂ de referencia⁹⁵ y el segundo, en el valor calorífico neto de los productos energéticos y de la electricidad⁹⁶. Preveía también que la imposición distinta de la relacionada con el CO₂ debe estar vinculada al contenido en energía de las fuentes de energía y contemplaba la posibilidad para España de imponer tipos más altos

⁹² *Vid.* exposición de motivos.

⁹³ Teniendo en cuenta el contenido en energía de los diversos productos, los niveles mínimos de imposición varían sustancialmente según el producto y se favorecen algunos productos, siendo el tratamiento más favorable el del carbón. Esta situación implica también que algunas empresas resulten favorecidas respecto a otras, según la fuente de energía que utilicen.

⁹⁴ La fiscalidad estándar de los combustibles renovables se basa en el volumen y en el tipo aplicable al producto fósil sustituido por el renovable, sin tener en cuenta el contenido en energía más bajo de los combustibles renovables y, por tanto, que el mismo tipo impositivo da lugar a una carga comparativamente más alta respecto a los combustibles fósiles competidores. Además, el tratamiento fiscal estándar de los combustibles renovables no se adapta a sus características y cualquier adaptación solo puede adoptar la forma de desgravación opcional sujeta a una evaluación rigurosa por parte de la Comisión Europea como ayuda estatal.

⁹⁵ Factores establecidos en la sección 11 del anexo I de la Decisión 2007/589 de la Comisión, de 18 de julio de 2007, por la que se establecen directrices para el seguimiento y la notificación de las emisiones de gases de efecto invernadero de conformidad con la Directiva 2003/87 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 229, de 31 de agosto de 2007, pág. 1).

⁹⁶ El valor es el fijado en el anexo II de la Directiva 2006/32. En el caso de la biomasa o de los productos hechos de biomasa, el valor se fija en el anexo III de la Directiva 2009/28, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/177 y 2003/30 (DO L 140 de 5 de junio de 2009, pág. 16).

sobre el consumo energético general en algunas partes de su territorio, reconociendo el proceso de descentralización a largo plazo⁹⁷.

En relación con las exenciones y reducciones impositivas, la Propuesta también incluía cambios de interés. Así, por ejemplo, limitar la exención del artículo 14, apartado 1, letra a), aplicada a los productos utilizados para producir electricidad a la imposición sobre el consumo energético general⁹⁸ y añadir un nuevo apartado en el artículo 14 para eximir de impuestos, durante un periodo limitado a ocho años, la electricidad producida en tierra y directamente suministrada a los buques atracados en puerto⁹⁹.

De otra parte, a fin de dar una señal de precios del CO₂ coherente y amplia fuera del RCDE, se proponía añadir un nuevo párrafo 3 al artículo 14, para limitar a la imposición sobre el consumo energético general la exención de lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, letra a), aplicada a los productos energéticos utilizados para generar electricidad. Sin embargo, se entendió que esta disposición no debía aplicarse a los productos energéticos utilizados para generar electricidad a bordo de los buques, ya que es muy difícil, en la práctica, distinguir entre los productos energéticos utilizados con este fin y los utilizados para la navegación.

Respecto a la imposición relacionada con el CO₂, para las instalaciones pertenecientes a sectores o subsectores que se consideren expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono, se incluía la propuesta de establecer una desgravación¹⁰⁰ por considerarse que es necesario limitar el posible impacto en los costes de la fiscalidad relacionada con el CO₂ en los sectores y subsectores expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono y que se necesitan medidas de transición que eviten costes indebidos y, al mismo tiempo, mantengan la eficacia medioambiental de la imposición relacionada con el CO₂, de manera similar a lo conseguido mediante la asignación gratuita de derechos de emisión en virtud de la Directiva 2003/87.

A fin de mantener totalmente el incentivo para reducir emisiones, se consideraba en la Propuesta de reforma de la DIE que esta desgravación debe basarse en el consumo energético histó-

⁹⁷ Vid. artículo 1, apartado 13 de la Propuesta relativo al artículo 18 de la DIE. Este reconocimiento, que se otorgaba también a Francia, se fundamentaba en la especial estructura administrativa y para facilitar la implantación de la autonomía financiera en las CC. AA. Si otros Estados miembros hubieran deseado introducir un sistema similar de diferenciación regional de la imposición, hubieran tenido que solicitar a la Comisión que presentase una propuesta formal para modificar la DIE, basándose en el artículo 113 del TFUE.

⁹⁸ Vid. artículo 1, apartado 11, letra b), de la Propuesta.

⁹⁹ Vid. artículo 1, apartado 11, letra a), inciso ii) de la Propuesta. En su forma actual, el artículo 14, apartado 1, letra c), obliga a los Estados miembros a eximir de impuestos la electricidad producida a bordo de buques, incluidos los atracados en puerto, mientras que el artículo 15, apartado 1, letra f) les permite ampliar esta exención fiscal a las vías navegables interiores. En algunos puertos existe una alternativa más limpia consistente en el uso de electricidad procedente de tierra, esto es, conexión a la red terrestre.

¹⁰⁰ Vid. el nuevo artículo 14 bis de la DIE, recogido en el artículo 1, apartado 12 de la Propuesta.

rico de una instalación durante un periodo de referencia especificado¹⁰¹. Además, la cuantía de la exención debe reflejar el impuesto sobre el CO₂ que habría generado la instalación, calculado basándose en las cifras de consumo histórico y suponiendo que se haya utilizado un combustible de referencia eficiente en cuanto al CO₂.

Además de lo anterior, se proponía limitar todo lo posible las reducciones y exenciones opcionales del artículo 15 a la imposición sobre el consumo de energía general, con el fin de dar una señal sobre el precio del CO₂ coherente y amplia fuera del RCDE¹⁰².

Como se ha puesto de relieve al comienzo de este trabajo, la Propuesta de reforma de la DIE ha sido retirada y los defectos que pretendía corregir han quedado pendientes de ser de nuevo abordados.

5. EL CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO COMO LÍMITE A LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS A LA ENERGÍA: ESPECIFICIDAD DEL BLOQUE NORMATIVO DE REFERENCIA

Llegados a este punto, resulta claro que el control de ayudas estatales limita la autonomía del Estado y las CC. AA. en el establecimiento de tributos a la energía y en el uso y diseño de incentivos fiscales, en tanto unos y otros pueden ser calificados de ayudas estatales contrarias al Derecho de la UE. Se trata de una forma de armonización fiscal negativa pues las legislaciones de los Estados miembros van ajustándose a los parámetros del Derecho de la UE al son que marcan las decisiones de la Comisión, bajo el control del TJUE y con apoyo de los órganos jurisdiccionales nacionales, que han de cooperar al buen funcionamiento de la política de competencia¹⁰³.

¹⁰¹ Bien del 1 de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2008, bien del 1 de enero de 2009 al 31 de diciembre de 2010.

¹⁰² *Vid.* artículo 1, apartado 13, letra a), de la Propuesta. Sin embargo, esto no se aplicaría a las letras f) y h) ni al artículo 15, apartado 1, porque se considera que los Estados miembros deben continuar beneficiándose de la flexibilidad total que tienen para aplicar exenciones o reducciones en beneficio de los hogares y las organizaciones de caridad, por razones sociales [letra h)]. Se propone suprimir gradualmente la posibilidad de aplicar exenciones o reducciones al gas natural y el GLP, por ser productos que no son de origen renovable [letra i)]. En cuanto a las exenciones o reducciones de la letra f), aplicables a los productos energéticos suministrados para uso como combustible de navegación por vías navegables interiores, se basan en los convenios internacionales, al menos, para algunas de estas vías y las operaciones de dragado de las vías navegables y de los puertos de la letra k) constituyen operaciones complementarias. Las exenciones o reducciones de la letra j) para las aeronaves y buques corresponden a exenciones similares aplicadas a efectos del IVA y están relacionadas con las actividades que gozan de una exención en virtud del artículo 14, apartado 1, letras b) y c), basadas en convenios internacionales. El gas de hulla al que se refiere el apartado 1, correspondiente a la categoría del código 2705 de la NC es un producto que normalmente se emplea en la industria siderúrgica como subproducto del combustible utilizado en los procesos metalúrgicos. Tras la consulta a los Estados miembros, se llegó a la conclusión de que someterlo a imposición crearía una carga administrativa desproporcionada, tanto para las empresas como para las Administraciones.

¹⁰³ La Comunicación de la Comisión de 23 de noviembre de 1995 (DO C 312), sirvió de guía para la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en el ámbito de las ayudas de Estado, aunque siempre desde

A diferencia de otros sectores económicos, la aplicación de las normas comunitarias europeas sobre control de ayudas de Estado al sector de la energía, no puede entenderse sin partir de la propia especificidad del marco normativo a la que ya hemos hecho referencia, pues las normas del TFUE se completan con la DIE¹⁰⁴, las Directrices sobre ayudas al medio ambiente y la energía¹⁰⁵ y el Reglamento de exención por categorías¹⁰⁶, con remisiones normativas cruzadas entre estos tres instrumentos normativos o informativos que permiten deducir los criterios a considerar en este sector. Si una determinada ayuda fiscal no está expresamente contemplada en el Reglamento de exención por categorías o en las Directrices, debe esta ser valorada conforme a los criterios generales de compatibilidad fijados en el Tratado¹⁰⁷ pero aun en el caso de que esté contemplada en dichas disposiciones, no debe olvidarse la prevalencia del Derecho originario en caso de conflicto respecto al Derecho derivado y al *soft law*.

El artículo 107 del TFUE establece una regla general de prohibición, declarando en su apartado primero la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior «en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

Este mismo precepto en su apartado tercero, contempla los supuestos de posibilidad de exención de medidas sujetas a la prohibición, exención que puede establecerse en bloque –en reglamentos generales de exención por categorías– o mediante decisiones individuales de la Comisión. En el primer caso, los Estados deciden sujetos al control de la Comisión respecto del cumplimiento de los requisitos y en el segundo, es la Comisión la que decide, sujeta al control de legalidad por parte del TJUE.

Por su parte, el apartado tercero del artículo 108 del TFUE establece la obligación de notificar a la Comisión los proyectos de ayudas y establece un control preventivo de ayudas nuevas y modificación de ayudas existentes en los siguientes términos: «La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerase que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el

la consideración de que únicamente la Comisión puede decidir si una ayuda de Estado es compatible con el mercado común, esto es, si la autoriza (apdo. 8). Esta Comunicación ha sido sustituida por una nueva (DO C 85, de 9 de abril de 2009) pero mantiene esta misma regla (*vid.* apdos. 20 y 92).

¹⁰⁴ DO L 283, de 31 de octubre de 2003.

¹⁰⁵ *Vid.* Comisión, Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente y la energía 2014-2020 (DOUE C 200, de 28 de junio de 2014).

¹⁰⁶ *Vid.* Reglamento de la Comisión 651/2014, de 17 de junio de 2014, «por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías)» (DO L 187, de 26 de junio de 2014).

¹⁰⁷ *Vid.* VILLAR EZCURRA, M.: «State Aids and Energy Taxes: Towards a Coherent Reference Framework», *Intertax*, vol. 41, Issue 6 & 7, pág. 341.

apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva». Esta obligación impuesta a los Estados tiene efecto directo, de manera que si una ayuda nueva o la modificación de una existente (que puede calificarse de «abusiva») no se notifica a la Comisión, puede el interesado invocar la incompatibilidad de la ayuda por irregularmente acordada –no por incompatible–, ante sus propios tribunales internos y estos están obligados a proteger los derechos individuales afectados por las infracciones de la obligación de suspensión, evitando que el pago de una ayuda ilegal tenga lugar o/y ordenando del beneficiario la recuperación de la ayuda¹⁰⁸.

El artículo 109 del TFUE recoge la posibilidad de aprobar reglamentos de exención por categorías y reglamentos de aplicación, del modo que sigue: «El Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 107 y 108 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 108 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento».

Los reglamentos de exención por categorías eximen a los Estados miembros de la UE de la obligación de notificar las ayudas, aunque no comprenden cambios en el ámbito de lo prohibido. Se trata no de autorizar excepcionalmente una ayuda que normalmente resultaría incompatible con el mercado interior por efecto del artículo 107 del TFUE y de sus reglamentos de aplicación, sino de dictar las normas apropiadas para facilitar la ejecución de los artículos 107 y 108 del TFUE, y de precisar, de forma general y abstracta, sus condiciones de aplicación. Al aplicar la prohibición de ayudas estatales a exenciones e incentivos fiscales, es fácil que se cumplan las condiciones para estar ante ayudas de Estado. Sin embargo, ha de verificarse que la medida en cuestión cumple con las condiciones establecidas en el artículo 107.1 del TFUE, esto es, que existe una ventaja imputable al Estado, de carácter selectivo y que afecta a la competencia.

Es importante insistir, sobre todo por lo que se refiere a medidas fiscales a la energía, en que las ayudas de Estado se refieren a medidas que afectan a la libre competencia en el mercado interior y en que la clave para valorar la legalidad de una medida es analizar su efecto económico y no su finalidad, pues esta no es relevante a la hora de calificar la medida como «ayuda estatal».

En efecto, el concepto de ayuda estatal es un concepto autónomo de Derecho comunitario¹⁰⁹, un concepto amplio en el que tienen cabida los incentivos fiscales de cualquier clase. Para que exista ayuda han de darse las condiciones de selectividad (no generalidad de la medida), imputabilidad al Estado, falseamiento de la competencia (real o potencial) y afectación a los intercambios comerciales entre Estados miembros, pero de entre estos requisitos, el que presenta más proble-

¹⁰⁸ Comunicación de la Comisión citada *ut supra* (DO C 85, de 9 de abril de 2009), apartados 28 y 30.

¹⁰⁹ No necesariamente una ayuda según la norma nacional será una ayuda en el sentido del Tratado y viceversa, es más el concepto de ayuda de Estado es objetivo y se deduce de las disposiciones del Tratado. *Vid.* el Proyecto de Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1 del TFUE (nota 14 *ut supra*).

mas de determinación es el de la selectividad material, generalmente por la dificultad de los Estados miembros de probar que la ayuda no favorece a determinadas empresas o producciones¹¹⁰.

Así pues, el artículo 107, apartado 1 del TFUE establece el principio de prohibición de las ayudas estatales con el fin de evitar que distorsionen la competencia en el mercado interior y afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Pero, como hemos afirmado, la cláusula de prohibición es flexible y así, entre otros motivos, las ayudas podrán considerarse compatibles si fomentan la ejecución de un proyecto importante de interés común europeo, si están destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro¹¹¹ o si están destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades económicas en la UE, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios de forma contraria al interés común¹¹².

Respecto a las exenciones en bloque, el artículo 44 del nuevo Reglamento general de exención por categorías de 2014, se refiere a las ayudas en forma de reducciones fiscales de los impuestos medioambientales de la Directiva 2003/96, y establece que estas serán compatibles y quedarán dispensadas de la obligación de notificación si cumplen las condiciones establecidas en la DIE, pues se considera y presume que tienen efecto incentivador. Los requisitos que estas ayudas deben cumplir son comunes al resto de ayudas contempladas en el Reglamento¹¹³ añadiéndose dos: de un lado, los beneficiarios de la reducción deben pagar al menos el nivel mínimo de imposición establecido por la DIE y deben ser seleccionados sobre la base de criterios de objetividad y transparencia; y, por otra parte, las reducciones fiscales deben aplicarse en los tipos de gravamen, adoptar la forma de compensación o una combinación de ambas. El diseño pues del incentivo fiscal es fundamental para caer o no en el ámbito de aplicación de este precepto.

En cuanto a exenciones individuales, esto es, la posibilidad de que la Comisión declare la compatibilidad de la ayuda, se ha de atender a los criterios puestos de manifiesto por la Comisión en sus comunicaciones y directrices ad hoc. Sin embargo, ocurre que mientras existe una Comunicación referida a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa publicada en el año 1998¹¹⁴, no se han publicado directrices para impuestos indirectos, si bien de algún modo algunos criterios pueden deducirse para los impuestos que puedan considerarse «medioambientales» en los términos definidos por Reglamento y Directrices, al haber sido estos contemplados tradicionalmente en las Directrices sobre medidas medioambientales, recientemente ampliadas –para el periodo 2014-2020– a la energía, Directrices que expresamente se refieren a las ayudas que adoptan la forma de incentivos fiscales¹¹⁵.

¹¹⁰ Vid. sobre el tema, el trabajo de SOLER ROCH, M. T.: «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2006.

¹¹¹ Sobre la base del apartado 3, letra b) del artículo 107 del TFUE.

¹¹² Sobre la base del apartado 3, letra c) del artículo 107 del TFUE.

¹¹³ En los artículos 1 a 9.

¹¹⁴ DO C-384, 10 de diciembre de 1998. Vid. asimismo el Informe de la Comisión de 9 de febrero de 2004, sobre la aplicación de la Comunicación sobre ayudas estatales y fiscalidad directa.

¹¹⁵ Vid. especialmente apartados 167-180.

En estas Directrices, se aplican para los impuestos indirectos «medioambientales» principios comunes contemplados en la Comunicación sobre ayudas e imposición directa, en concreto los principios relativos a la justificación de la ayuda por la naturaleza y la economía del sistema, aunque las medidas relacionadas con impuestos indirectos presentan peculiaridades no contempladas en la Comunicación de 1998¹¹⁶.

Se ha afirmado por parte de diversos estudiosos de estos temas, que la base más importante para establecer la compatibilidad de una reducción o exención fiscal en el caso de los impuestos sobre la energía la constituyen las Directrices sobre las ayudas estatales al medio ambiente¹¹⁷ y así lo confirma el Tribunal General de la UE en su Sentencia de 11 de diciembre de 2014, con ocasión de la consideración como ayuda estatal de las medidas del sistema austriaco de electricidad¹¹⁸. Pues bien, para que las medidas de fiscalidad a la energía en forma de reducciones fiscales sean compatibles con el mercado interior, deben ser «necesarias y basarse en criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios y las empresas interesadas deben contribuir a mejorar la protección del medio ambiente», y además, deben limitarse a periodos máximos de 10 años, según lo dispuesto en las Directrices sobre medio ambiente y energía para el periodo 2014-2020¹¹⁹.

Se presume el cumplimiento de los requisitos de necesidad y proporcionalidad si los beneficiarios pagan al menos el nivel mínimo de impuestos establecido por la Directiva aplicable, de haberla –como es el caso de la DIE–, si la elección de los beneficiarios se basa en criterios objetivos y transparentes y, por último, si las ayudas se conceden en principio de la misma manera a todos los competidores en el mismo sector o mercado de referencia, si se hallan en una situación de hecho similar.

En caso contrario, esto es, si estamos ante impuestos no armonizados o ante beneficiarios de la reducción fiscal, que paguen menos del nivel mínimo de imposición aplicable en la UE, el enfoque aplicable no es el simplificado –anteriormente expuesto– sino que, por el contrario, se exige a los Estados miembros demostrar la necesidad y proporcionalidad de la ayuda. Así, la necesidad dependerá de que se cumplan las siguientes condiciones acumulativas: a) La elección de los beneficiarios se ha de basar en criterios objetivos y transparentes y concederse las ayudas en principio de la misma manera a todos los competidores en el mismo sector o mercado de referencia si se hallan en una situación de hecho similar; b) El impuesto medioambiental sin reducción entraña un incremento considerable de los costes de producción, calculados como una proporción

¹¹⁶ Vid. Comisión Europea: *Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*, Bruselas, 9 de febrero de 2004, C (2004) 434, apartado 72.

¹¹⁷ Así lo afirma con toda rotundidad Boeshertz. Vid. BOESHERTZ, D.: «Community state aid policy and energy taxation», *EC Tax Review*, núm. 4, 2003, pág. 217.

¹¹⁸ Nos remitimos a nuestro comentario de esta Sentencia (EU:T:2014:1060) publicado en *Quincena Fiscal*, núm. 14/2015, págs. 151-181.

¹¹⁹ Vid. apartados 168 y 169 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

del valor bruto añadido para cada sector o categoría de beneficiarios individuales; y c) El considerable incremento de los costes de producción no puede repercutirse en los consumidores sin provocar reducciones significativas de las ventas¹²⁰. Por su parte, la verificación del cumplimiento del requisito de la proporcionalidad dependerá del modo en que los beneficiarios paguen como mínimo el 20% del impuesto medioambiental nacional o la reducción fiscal esté supeditada a la celebración de acuerdos ambientales para reducir la contaminación¹²¹.

En el supuesto de un impuesto sobre el carbono aplicado a los productos energéticos utilizados en la producción de electricidad, establecen las Directrices medioambientales a que nos venimos refiriendo, que el proveedor de electricidad es responsable del pago del impuesto. Tal impuesto sobre el carbono puede concebirse de manera que apoye y esté directamente relacionado con el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión gravando el carbono. Sin embargo, el precio de la electricidad aumenta si estos costes se repercuten en el consumidor de electricidad. En ese caso, el efecto del impuesto sobre el carbono es similar al efecto de repercutir los costes de los derechos del régimen de comercio de derechos de emisión y de incluir los costes de las emisiones indirectas en el precio de la electricidad.

Por tanto, si el impuesto mencionado se diseña de forma que esté directamente vinculado al precio de los derechos del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE y tiene por objeto aumentar el precio de los derechos de emisión, podrá considerarse una compensación por los mayores costes indirectos. La Comisión considerará que la medida es compatible con el mercado interior si se cumplen las siguientes condiciones acumulativas: a) Las ayudas solo se otorgan a los sectores y subsectores enumerados en el anexo II de las Directrices sobre ayudas estatales del régimen de comercio de derechos de emisión para compensar los costes indirectos adicionales resultantes del impuesto; b) La intensidad de ayuda y las intensidades máximas de ayuda se calculan como se define en los puntos 27 a 30 de dichas Directrices. El precio a futuro de los derechos del régimen de comercio de derechos de emisión puede sustituirse por el nivel del impuesto nacional; y c) Las ayudas se conceden como una cantidad fija a tanto alzado que puede abonarse al beneficiario en el año en que se haya incurrido en los costes o al año siguiente. Si la ayuda se paga en el año en que se incurre en los costes, será necesario establecer un mecanismo de control a posteriori para garantizar que cualquier pago en exceso sea reembolsado antes del 1 de julio del año siguiente¹²².

A los efectos de la aplicación de las Directrices son importantes las normas definitorias, y en particular lo que se considera protección al medio ambiente e impuesto ambiental. Así, se entiende por protección del medio ambiente «cualquier medida encaminada a subsanar o prevenir los daños al medio físico o a los recursos naturales causados por las actividades del beneficiario, a reducir el riesgo de tales daños o a fomentar el uso más eficiente de dichos recursos, incluidas las medidas destinadas al ahorro de energía y la utilización de energía reno-

¹²⁰ Vid. apartado 177 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

¹²¹ Vid. apartado 178 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

¹²² Vid. apartados 179 y 180 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

vables» y por impuesto ambiental «toda exacción con una base imponible específica que tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo sea gravar determinadas actividades, bienes o servicios, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas del medio ambiente»¹²³.

Las Directrices se han de aplicar a todas las medidas notificadas a la Comisión, ya sea porque la medida no esté amparada por un Reglamento de exención por categorías, o debido a una obligación de notificación individual de las ayudas en virtud de un Reglamento de exención por categorías, porque el Estado miembro interesado decide notificar una medida que en principio estaría amparada por tal Reglamento, o para la evaluación de cualquier ayuda no notificada tras la notificación de las Directrices.

Las Directrices parten de la premisa de que el principal objetivo del control de las ayudas estatales en el ámbito del medio ambiente es garantizar que las medidas de ayuda redunden en niveles de protección superiores a los que se alcanzarían sin las ayudas, y que los efectos positivos de estas sean superiores a sus efectos negativos en lo tocante a la distorsión de la competencia, habida cuenta del principio «quien contamina paga» establecido en el Tratado.

En aras del aumento del nivel de protección ambiental, las Directrices consideran que los Estados miembros pueden desear utilizar ayudas estatales para crear incentivos individuales –al nivel de las empresas– destinados a lograr un nivel de protección superior al requerido en las normas comunitarias o a lograr un nivel de protección ambiental en ausencia de normas comunitarias. Asimismo, pueden los Estados establecer normas nacionales o tasas ambientales más elevadas que las exigidas por la legislación comunitaria, o pueden establecer tasas ambientales para aplicar unilateralmente el principio «quien contamina paga» en ausencia de aquella.

Para evaluar si una ayuda puede considerarse compatible, la Comisión sopesa la incidencia positiva de la medida de ayuda de cara a un objetivo de interés común y sus potenciales efectos secundarios negativos (por ejemplo, la distorsión del comercio y la competencia). Este análisis se formaliza en lo que se conoce como el criterio «de ponderación global» o de «sopesamiento» y puede aplicarse tanto en la fase de elaboración de normas como para la evaluación de casos concretos, articulándose en torno a tres preguntas: ¿tiene la medida de ayuda un objetivo de interés común bien definido (por ejemplo, medio ambiente)?; ¿están las ayudas concebidas de manera que permitan alcanzar el objetivo de interés común, esto es, se orienta la ayuda propuesta a resolver el fallo de mercado o a otro objetivo?¹²⁴, y finalmente, ¿son limitados la distorsión de la competencia y los efectos en el comercio, de modo que el balance global es positivo?

¹²³ Vid. apartado 1.3, «Definiciones» (19.1 y 19.15) de las Directrices para el periodo 2014-2020.

¹²⁴ En particular se pregunta si la ayuda estatal es un instrumento estratégico apropiado; si la medida tiene efecto incentivador, es decir, si modifica el comportamiento de la empresa y finalmente, si la medida es proporcionada, es decir, si podría conseguirse el mismo cambio de comportamiento con menos ayuda.

Se contemplan expresamente los criterios a seguir para la evaluación de ayudas en forma de reducciones o exenciones de los impuestos ambientales, en los apartados 167 a 180, partiendo del criterio de que la ayuda se considerará compatible siempre que contribuya, al menos indirectamente, a una mejora del nivel de protección ambiental y que las reducciones y exenciones fiscales no minen el objetivo general que se persigue.

Sin perjuicio de las competencias del Consejo a que se refiere la DIE, debemos insistir en que es la Comisión Europea la institución competente bajo el control del TJUE para determinar la compatibilidad de una ayuda estatal con el mercado interior. La «prueba de sopesamiento» –*balancing test*– para ponderar el impacto positivo de la ayuda (conseguir la finalidad de protección ambiental, instrumento apropiado, necesidad y proporcionalidad de la ayuda) para alcanzar un objetivo de interés común, respecto a sus potenciales efectos negativos (distorsión de mercado y competencia), se ha de realizar considerando también el efecto incentivador de la medida medioambiental en el proceso de modernización de las ayudas estatales.

De todo lo anteriormente expuesto, cabe deducir que en la práctica del análisis valorativo sobre las ayudas en forma fiscal que benefician a empresas o producciones en el sector de la energía, la Comisión distingue entre impuestos armonizados y no armonizados, verifica si el impuesto que enjuicia está por debajo o no del mínimo establecido por las normas armonizadoras y aplica el test de los «tres pasos» en el análisis de la selectividad material. Así, busca primero fijar la referencia del «nivel general de tributación»; a continuación, identificar la derogación o excepción que supone la medida cuestionada y, por último, estudiar y valorar si existe una justificación a esa medida y si la misma se basa en «la naturaleza o economía del sistema». En los últimos tiempos, se ha hecho notar que en su argumentación cambia este tradicional test por el «test de discriminación», de manera que cuando analiza la selectividad de un incentivo fiscal, la Comisión fija el marco general de imposición –la referencia al nivel normal del «sistema de imposición»– y busca a continuación si la medida discrimina a otras empresas o producciones, distinguiendo entre impuestos armonizados y no armonizados y basándose en factores clave como son el nivel mínimo de imposición o el efecto incentivo.

Por último, no queremos dejar de mencionar la necesidad de analizar no solo incentivos o exenciones fiscales sino también otros aspectos técnicos en la configuración de los impuestos como es la misma delimitación material del ámbito de aplicación de las normas reguladoras del impuesto, pues como ha hecho notar gráficamente CORDEWENER hablando de «impuestos asimétricos»¹²⁵, identificando hechos imposables y definiendo los supuestos de no sujeción, el legislador fiscal puede también no respetar la prohibición de ayudas estatales.

¹²⁵ CORDEWENER, A.: «Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Control», *op. cit.*, pág. 289 o LANG, M.: «State Aid and taxation: recent trends in the case law of the ECJ», *ESAL* 2, 2012, pág. 411. No lo entendió así el Tribunal de Justicia al analizar el Impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear, en su Sentencia de 4 de junio de 2015 (Asunto C-5/14, *Kernkraftwerk Lippe-Ems GmbH*, ECLI:EU:C:2015:354, *vid.* apdos. 47, 48, 53 y 79).

6. CONCLUSIONES

La aplicación de las normas comunitarias sobre el control de ayudas de Estado al ámbito de los tributos autonómicos a la energía limita de forma importante la autonomía financiera de las CC. AA. en el diseño de sus figuras tributarias.

A las deficiencias de seguridad jurídica propias del contexto general de las ayudas de Estado por la abundancia de conceptos jurídicos indeterminados y el amplio margen de discrecionalidad que la práctica de la Comisión Europea muestra en la apreciación de las circunstancias de hecho a considerar –en particular, en la consideración del criterio de la selectividad material–, se une la complejidad que el sector de la energía ofrece en sí mismo considerado y vinculado a la fiscalidad, como una de las más importantes formas de expresión de tributos medioambientales¹²⁶. Los conocidos problemas se acentúan en nuestros días ante la retirada de la Propuesta de reforma de la DIE, pese al esfuerzo del proceso de modernización y simplificación de las normas y Directrices sobre las ayudas de Estado.

Mientras tanto, a los tributos autonómicos existentes –medioambientales o no– se unen nuevos tributos propios sobre la energía y nuevos y viejos habrán de ser revisados a la luz de la doctrina del TJUE sobre ayudas de Estado, pues incluso por la mera definición de su ámbito de aplicación algunos de ellos podrían ser considerados como propiciadores de un «resultado asimétrico» incompatible con las normas del TFUE y otros, simplemente podrían ser tachados de ayudas ilegales por no notificadas. De otro lado, los principales problemas pueden venir de la mano de la selectividad material: ¿recaen nuestros impuestos autonómicos a la energía sobre determinadas empresas/sectores y no sobre los competidores en situación fáctica análoga?; ¿se aplica en nuestros impuestos la finalidad medioambiental que se confiesa les inspira y de manera no discriminatoria?

A nuestro juicio, a la luz de la jurisprudencia comunitaria, algunos de los tributos autonómicos a la energía pueden constituir ayudas estatales en los términos del artículo 107.1 del TFUE por el mero hecho de no contener verdaderamente un incentivo en su configuración legal o por no encontrar este su adecuado reflejo en la definición de los elementos del tributo, con el resultado de discriminar a empresas en situación comparable, de no poder justificarse tal discriminación en la lógica ambiental del tributo.

El principal problema de legalidad se plantea a nuestro juicio en España, y en el estado actual de las normas en vigor, en relación con algunos impuestos autonómicos sobre emisiones, en los que, tratando de coordinarse con el régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE), se declaran no sujetos determinados supuestos o emisiones de gases de efecto invernadero (GEI)¹²⁷. Para valorar el riesgo de ilegalidad (por no notificación a la Comisión Europea) o de incompatibilidad (por constituir ayudas selectivas), debe tenerse en cuenta la doctrina y los criterios de la

¹²⁶ Vid. sobre el tema MERINO JARA, I.: «Ayudas de Estado y confianza legítima», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2009.

¹²⁷ Si bien la Propuesta de reforma de la DIE preveía la exención impositiva para ciertos sectores y subsectores ligados al comercio de derechos de emisión, en el estado actual de la armonización fiscal comunitaria esta medida está sometida al control de la Comisión Europea.

Comisión Europea expuestos en los apartados 179 y 180 de las nuevas Directrices para ayudas al medio ambiente y la energía, y además, a la vista de los antecedentes de reducciones de impuestos sobre emisiones contaminantes, para no crear dobles costes a las empresas sujetas al RCDE, como son los que se apreciaron en los casos danés, sueco y esloveno, que presentan distinta argumentación y a resultas también de cómo han sido resueltos algunos casos por el TJUE¹²⁸. Asimismo, debe analizarse la posibilidad de que una «no sujeción» o la mera delimitación del ámbito de aplicación del impuesto puedan ser consideradas como ayudas de Estado «negativas», «simétricas» o «de facto» según reciente jurisprudencia comunitaria por constituir una exención en sentido técnico.

Para que se considere claramente el efecto incentivador de la medida fiscal en favor del medio ambiente han de cumplirse las condiciones establecidas por la DIE y ha de contribuir esta a impulsar a las empresas sujetas al pago del impuesto en favor del medio ambiente a reducir su nivel de contaminación. Debe tenerse en cuenta que en el caso de Suecia, los tipos de gravamen mínimos armonizados por la DIE se recogían a través de dos impuestos: un impuesto energético y un impuesto sobre el dióxido de carbono, pero fueron analizados como un único tributo para valorar si se trataba de una ayuda de Estado.

El riesgo existe y ante la retirada de la Propuesta de la reforma de la DIE¹²⁹, hasta que pueda concretarse una solución comunitaria a los problemas de duplicidad de costes, en ausencia de regulación internacional y comunitaria, la exención o no sujeción de nuestros impuestos autonómicos a las emisiones contaminantes seguirán planteando problemas de ilegalidad o incompatibilidad, que habrán de analizarse al amparo del grupo normativo comunitario europeo, al que hemos hecho referencia. Otros tributos propios que requieren una reflexión son los «cánones» gallego y castellano-manchego que recaen sobre la producción de energía eólica, por cuanto que no gravan a los productores de otro tipo de energías con igual o mayor impacto visual o ambiental.

Por todo lo expuesto, creemos que son precisas futuras reformas tributarias para adecuar nuestros tributos autonómicos a la energía a las reglas de la UE sobre control de ayudas de Estado.

¹²⁸ Vid. as. N 22/08 –Suecia– *CO₂ tax reduction for fuel used in installation covered by EU ETS*, C (2008) 1917; C 46/2006 –Suecia– *reducción del impuesto sobre las emisiones de CO₂ aplicado al consumo de combustibles en instalaciones cubiertas por el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE* C (2006) 297; C 41/2006 –Dinamarca– *devolución del impuesto sobre las emisiones de CO₂ aplicado al consumo de combustibles sujetos a cuota de industria*, C (2006) 274; C 46/2006; y las decisiones de la Comisión de 23 de noviembre de 2005, *relativa a los regímenes de ayudas estatal ejecutados por Eslovenia en el marco de su legislación sobre el impuesto de emisión de dióxido de carbono*, C (2005) 4435 y de 17 de junio de 2009, *relativa a la ayuda estatal C 41/06 (ex N 318/A/04) que Dinamarca tiene previsto ejecutar para la devolución del impuesto sobre las emisiones de CO₂ aplicado al consumo de combustibles sujetos a cuotas en la industria*, C (2009) 4517.

¹²⁹ Una posible solución apuntada por algunos autores consistiría en que la misma Directiva contemplara la exención de los impuestos a emisiones de CO₂ y demás GEI de los supuestos que caen en el ámbito de la Directiva 2003/87. Vid. ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I.: «State aid and the EU Council Directive 2003/96/EC: the case for augmenting the environmental component», *Critical Issues in Environmental Taxation*, vol. VIII, Oxford: Oxford University Press, 2010, págs. 448 y ss.

la autonomía financiera de las CC. AA. en el diseño de sus tributos propios a la energía vienen, fundamentalmente, desde el Derecho supranacional de la UE, de la mano de las exigencias de las libertades comunitarias y de las normas sobre ayudas de Estado⁶.

De otro lado, conviene advertir que la energía como objeto de imposición presenta singularidades que las normas recogen, aunque no con la precisión y claridad que sería deseable. Por ello, aunque es importante determinar cuál es la finalidad y función de cada figura tributaria en el sistema impositivo –meramente recaudatoria, extrafiscal o ambas–, no es irrelevante distinguir si se trata de un impuesto directo o indirecto ni tampoco lo es el dato de si está o no armonizado⁷ por las Directivas comunitarias europeas⁸.

Por lo que a la aplicación de las reglas de la UE sobre control de ayudas de Estado se refiere, es crucial conocer su fundamento y los criterios considerados en el orden general, para poder posteriormente trasladar las conclusiones al ámbito concreto de la fiscalidad sobre la energía. Como se verá, muchas de las respuestas a los interrogantes planteados están no solo en el bloque normativo regulador de las ayudas de Estado, sino que se deducen de la especial relación que se da entre el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), el Reglamento de exención por categorías, la DIE y, por último, las particulares directrices y comunicaciones de la Comisión Europea sobre ayudas en forma fiscal y ayudas para la protección al medio ambiente y energía.

Si bien esta es la especificidad más marcada del tema que abordamos, y en ello profundizaremos en el apartado 5 de este trabajo, es conveniente recordar que, en ocasiones, tanto la Comisión Europea como el TJUE aplican las normas sobre ayudas estatales trayendo a colación otras disposiciones del TFUE, siendo así que una ayuda de Estado incompatible puede ser a la vez contraria a las libertades⁹; no puede justificarse ni autorizarse por la Comisión si discrimina

⁶ Unas normas y otras difieren en su fundamentación, si bien presentan elementos de convergencia cuando se aplican al enjuiciamiento de medidas concretas.

⁷ *Vid.* Asunto *Pontina Ambiente Srl*, en el que a propósito del impuesto italiano sobre los residuos sólidos en vertederos, se hace referencia al distinto ámbito de libertad de los Estados al establecer sus tributos, que varía según la materia haya sido o no objeto de armonización (STJUE de 25 de febrero de 2010, Asunto C-172/08, apartado 33, ECLI:EU:C:2010:87).

⁸ Mientras que lo relevante es el efecto del impuesto y no su finalidad para constituir una ayuda estatal en los términos del TFUE, la consideración a la finalidad en el caso del «céntimo sanitario» fue determinante para concluir su ilegalidad por contravenir la Directiva armonizadora de los impuestos especiales. En este caso, el TJUE entendió que el artículo 3.2 de la Directiva 92/12 (de 25 de febrero de 1992) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional como el IVMDH al no poder considerarse que tal impuesto persiga una «finalidad específica» en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medio ambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medio ambiente (*vid.* Sentencia de 27 de febrero de 2014, citada en nota 5 *ut supra*). Tras este pronunciamiento, puede afirmarse que para el TJUE un impuesto medioambiental no lo es por la afectación de su recaudación sino por la configuración de sus elementos.

⁹ *Vid.* Asunto C-18/84, *Comisión c. Francia*, Sentencia de 7 de mayo de 1985 (ECLI:EU:C:1985:175) y Asunto T-359/04, *British Aggregates Association y otros c. Comisión Europea*, STG de 9 de septiembre de 2010 (ECLI:EU:T:2010:366).

productos extranjeros; puede constituir también una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana prohibida por el Tratado¹⁰; y si la ayuda forma parte de un sistema de imposición interior, la Comisión debe examinarla desde el ámbito de aplicación de la cláusula que prohíbe los tributos internos discriminatorios o proteccionistas y no desde las reglas sobre ayudas de Estado¹¹. Asimismo, hay que advertir que un incentivo fiscal planteado como no discriminatorio –y, por lo tanto, accesible tanto a empresas nacionales como a extranjeras– puede distorsionar el mercado de los productos competidores y ser, en consecuencia, una ayuda de Estado prohibida¹².

Así pues, bloques jurídico-comunitarios a menudo tratados y analizados en su contexto aislado han de ponerse en relación, ya que las normas sobre ayudas estatales, no discriminación y libertades comunitarias pueden aplicarse conjuntamente o en atención a criterios y argumentos jurídicos similares¹³, que servirán para enjuiciar la adecuación a la legalidad de las medidas fiscales adoptadas por las CC. AA. en el sector de la energía. Pese a ello, no debe olvidarse que los ámbitos de prohibición y la filosofía inspiradora de unas y otras cláusulas del Tratado son distintos, pues mientras que las libertades no distinguen entre medidas fiscales generales y específicas con efecto discriminatorio o restrictivo es precisamente esta la distinción clave para llegar a la conclusión de que estamos en presencia de una ayuda de Estado¹⁴.

2. CONCEPTO DE FISCALIDAD DE LA ENERGÍA

En sentido amplio, fiscalidad de la energía hace referencia a cualquier medida de naturaleza fiscal que afecte a este sector, ya se trate de un tributo que grave la energía (en sus distintas fases o manifestaciones), ya de medidas o técnicas singulares (exenciones y no sujeciones, deducciones, tipos reducidos, etc.) imbricadas en tributos tradicionales, pues lo cierto es que uno u otro

¹⁰ Así se declaró a propósito del impuesto de matriculación en un Estado miembro cuando no se fabrican en el mismo, véhiculos en el Asunto *Comisión c. Dinamarca*, C-47/88, Sentencia de 11 de diciembre de 1990 (ECLI:EU:C:1990:449).

¹¹ *Vid.* Asunto *Capolongo*, C-77/72, Sentencia de 19 de junio de 1973 (ECLI:EU:C:1973:65).

¹² Por ejemplo, si discrimina al carbón frente a otras fuentes de energía [*vid.* Asuntos acumulados C-142/80 y 143/80, *Salengo*, Sentencia de 27 de mayo de 1981 (ECLI:EU:C:1981:121) y Asunto C-18/84, *Francia c. Comisión*, Sentencia de 7 de mayo de 1985, citada en la nota 9 *supra*].

¹³ El TJUE interpreta las normas sobre libertades y ayudas de Estado a menudo reconduciendo sus argumentos al principio de no discriminación.

¹⁴ Una medida fiscal general abierta a todo sector económico no es por definición una ayuda de Estado, conforme a los criterios expuestos por la Comisión en su Comunicación de 1998 (DO C-384, 10 de diciembre de 1998), y más recientemente en el Proyecto de Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1 del TFUE (accesible en http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_es.pdf). En ella se afirma que «las medidas generales, que están efectivamente abiertas a todas las empresas que operan dentro de un Estado miembro en situación de igualdad, no son selectivas», pero advirtiendo de que «el hecho de que el ámbito de aplicación de una medida se determine de manera objetiva no es suficiente por sí mismo para acreditar su carácter general y no excluye la selectividad» (apdo. 119).

tipo de instrumentos económicos obedecen a una finalidad financiera o extrafiscal (por ejemplo, gravar fuentes contaminantes o promover energías limpias). Sin embargo, en sentido técnico o estricto la fiscalidad de la energía se conecta generalmente con la fiscalidad medioambiental en los términos que a continuación se exponen.

Para la OCDE, la AIE y la Comisión Europea, los impuestos a la energía son impuestos ambientales. En línea con el Reglamento (UE) n.º 691/2011, de 6 de julio de 2011, relativo a las cuentas económicas europeas ambientales, estos se definen como aquellos cuya base imponible es una unidad física (o una unidad física similar de algún material), que tiene un impacto negativo comprobado y específico sobre el medio ambiente¹⁵. Así, para saber si estamos en presencia de un «impuesto a la energía» o «relacionado con la energía» no podemos fijarnos en el motivo por el que se introduce en el sistema tributario ni en el destino que se dé al producto de su recaudación, pues lo relevante es su configuración y, sobre todo, –en palabras de la Comisión Europea– su impacto en costes y precios, su efectividad en términos ambientales. La efectividad ambiental del tributo viene principalmente dada por su impacto relativo en precios, en productos y actividades relacionadas con el medio ambiente en combinación con la elasticidad de los precios¹⁶. Los tributos a la energía se consideran pues ambientales¹⁷ o relacionados con el medio ambiente¹⁸, siendo los más extendidos los que gravan los productos energéticos, el transporte de vehículos y la polución¹⁹.

La mayor parte de los tributos a la energía son impuestos especiales al consumo (*excises duties*), aunque a menudo se identifican con las figuras de *carbon tax*²⁰, de modo separado y opuesto a los *CO₂ tax*²¹. En otras ocasiones, se utiliza el término *carbon tax* como genérico y comprensivo

¹⁵ Vid. *Taxation trends in the European Union. Data for the Member States, Iceland and Norway*. Eurostat, Statistical Books, ed. 2014, pág. 39 y artículo 2.2 del Reglamento (UE) n.º 691/2011, de 6 de julio de 2011, que especifica la necesidad de que se justifique el impuesto ambiental como un impuesto en el SEC95.

¹⁶ Vid. *Environmental taxes—a statistical guideline* (Eurostat, European Commission, ed. 2013, págs. 9 y 10).

¹⁷ No hay un concepto común de impuesto ambiental, pero con independencia del índice determinante considerado, hay consenso en tres afirmaciones: en primer lugar, en que es expresión del principio «quien contamina paga», en segundo término, en que debe incluir necesariamente un efecto incentivo y, por último, en que los impuestos a la energía constituyen el ejemplo más claro.

¹⁸ Se ha explicado que esta distinción entre «impuestos medioambientales» y «relacionados con el medio ambiente» trata de desvincular el concepto de las teorías de Pigou y de la finalidad del tributo, pues el tributo «relacionado con el medio ambiente» puede generar recaudación importante. Vid. Sally-Ann JOSEPH: «Environmental taxes—definitional analysis: behavioral change or revenue raising», en: *Environmental taxation and green fiscal reform. Theory and Impact. Critical Issues in Environmental Taxation*, vol. XIV, págs. 188-189.

¹⁹ Vid. OCDE: *Taxation trends in the European Union*, op. cit., pág. 40 y *Mobilising investments in energy efficiency*, OECD/IEA, 2012. Las metodologías con que se emiten estos Informes aclaran los criterios tenidos en cuenta. Así, por ejemplo, en el primer Informe de los citados se incluye en el rango comparativo cualquier impuesto –ya sea sobre el consumo, empleo o capital– que tenga el efecto de aumentar el coste de las actividades dañinas al medio ambiente (vid. pág. 81).

²⁰ Muchos de los países con los tipos impositivos más altos cuentan explícitamente con *carbon tax*, por ejemplo, Dinamarca, Finlandia, Islandia, Irlanda, Noruega, Eslovenia, Suecia, Suiza y el Reino Unido. Vid. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264183933-en>), OECD (2013): *Taxing Energy Use. A graphical analysis*, OECD Publishing, pág. 31.

²¹ ROGERS-GLABUSH, J. (edit.): *International Tax Glossary*, IBFD, 6.ª ed., 2009, pág. 158.

de impuestos a los productos de la energía, a las emisiones contaminantes y otras formas de imposición relacionadas con la energía, como pueden ser las que gravan las fuentes naturales²². Sin embargo, en nuestra opinión, solo deberían considerarse verdaderos *carbon tax* los impuestos a la energía que incentiven la reducción de emisiones contaminantes y no aquellos otros cuyo gravamen no se relaciona con la cantidad de carbono emitida en la quema de combustible, pues no se incentiva directamente con la estructura del impuesto, la reducción de emisiones²³.

Una de las mayores dificultades para ofrecer una tipología y sistematización de la fiscalidad de la energía es la ausencia de datos uniformes. No existen las mismas o similares categorías jurídico-tributarias en los países y como los datos estadísticos se obtienen de la información suministrada por cada Estado, estos incluyen subvenciones junto a incentivos fiscales. Además, las ayudas en forma de exenciones e incentivos fiscales aparecen de forma dispersa en los diferentes niveles de imposición y figuras tributarias —es generalizado el incentivo a las industrias intensivas en consumo de energía para evitar pérdida de competitividad y de mantener el nivel de empleo, o a las empresas sometidas al régimen de comercio de derechos de emisión, por poner tan solo dos de los ejemplos más extendidos en los países de la UE—. Estas circunstancias desdibujan las líneas conceptuales clásicas basadas en la separación de tributos directos e indirectos y en delimitar y categorizar los hechos imponible como criterio de clasificación y sistematización consensuadamente válido.

A menudo, los impuestos a la energía suelen aparecer referidos como «otros impuestos» asociados junto a las más variadas figuras y se clasifican en función de la utilización que de la energía se hace (transporte, industria, o sector doméstico).

Las diferencias entre los datos de EUROSTAT y la OCDE en la clasificación de los impuestos «relacionados con el medio ambiente» subraya la necesidad de investigar en cuestiones terminológicas y conceptuales para llegar a un común entendimiento. En los impuestos que gravan los productos de la energía, existen notables diferencias por países en cuanto a productos gravados, definiciones legales, niveles de imposición y exenciones e incentivos fiscales²⁴.

Un posible criterio de clasificación, sería atender al proceso de la energía desde su generación (producción), pasando por el transporte y finalmente su consumo como materia imponible distinta. Otro criterio a seguir podría ser el de distinguir los tributos que gravan los distintos usos (utilización) de la energía, aunque, el sistema más extendido en la doctrina que se ha ocupado de

²² Vid. VIVID Economics: *Carbon taxation and fiscal consolidation: the potential of carbon pricing to reduce Europe's fiscal deficit*, mayo 2012.

²³ Muchos de los impuestos a la energía no contemplan medidas que incentiven la reducción de emisiones contaminantes, ni la captura o el secuestro del carbono. Vid. O'BRIEN, C.; FARMER, M.; DREIBELBIS, M. y JENKINS, C. G.: «Carbon taxes», *International Tax Monitor*, June 7, vol. 13, núm. 112.

²⁴ Por ejemplo, EUROSTAT no considera el impuesto alemán sobre aguas residuales (*Abwasserabgabe*) como un impuesto ambiental, mientras que sí lo recoge la OCDE.

este tema es el de separar la imposición sobre los productos de la energía de la que recae sobre emisiones contaminantes, a menudo englobando la imposición a los recursos naturales en la categoría de imposición a los productos. Janet E. MILNE y Michael SKOU ANDERSEN proponen un criterio de clasificación que atiende a su diseño, separando impuestos a las emisiones, a los productos y a las fuentes naturales. También se han sistematizado estos tributos en función de sus elementos impositivos según graven cantidad consumida de energía, contenido calorífico o emisiones asociadas al consumo²⁵.

Aunque algunos estudios incluyan los impuestos a los recursos naturales entre los impuestos a los productos, la diferencia de filosofía en su gravamen debe llevar a reconocer que se trata de categorías distintas. Así, mientras los impuestos a los productos están vinculados al precio de la contaminación, los impuestos a los recursos naturales ponen precio a la utilización de los escasos recursos naturales. En cada caso el valor social es distinto, aunque el fin último pueda ser –o estar relacionado con– la protección ambiental. Otra posible clasificación es la que atiende a la función prevalente del impuesto (ambiental o fiscal), pudiendo distinguirse entre incentivos fiscales ambientales, impuestos ambientales financieros e impuestos ambientales fiscales o recaudatorios. Los primeros, se caracterizarían por su impacto ambiental, los segundos por su capacidad de financiar medidas ambientales y los terceros porque persiguen principalmente recaudar ingresos públicos. No obstante, esta última clasificación no tiene relevancia jurídica si nos atenemos al pronunciamiento de los Tribunales Constitucionales y del TJUE.

También pueden clasificarse los impuestos de forma independiente o complementaria evaluando su papel en relación con otros instrumentos. Este tipo de clasificaciones son útiles para llamar la atención sobre las diferentes formas y funciones de los impuestos ambientales. Así, el impuesto pigouviano refleja el coste social marginal y se concibe para internalizar las externalidades negativas en la economía, suministrando incentivos al cambio de conducta. Otro tipo de impuestos, simplemente, se introducen en los sistemas fiscales para financiar específicos esquemas que permiten aliviar de las cargas ambientales derivadas de la contaminación del agua, del aire o de los residuos y, frecuentemente, se clasifican entre las otras dos categorías, además de que no se consideran tasas al afectarse el producto de su recaudación a reducir la contaminación y no a financiar servicios de recogida o tratamiento de residuos²⁶.

De lo anteriormente expuesto resulta claro, cómo los impuestos ambientales van más allá de las clasificaciones impositivas convencionales y cómo las diferentes disciplinas jurídicas y no jurídicas pueden fijarse en uno u otro índice o criterio para ofrecer una tipología de clasificación y evaluación de la imposición ambiental y especialmente de la que recae en el sector de la energía. Así, por ejemplo, la distinción entre impuestos fiscales y extrafiscales preocupa a los

²⁵ Vid. el Informe *Economics for Energy*, 2013, pág. 23, y MILNE, J. E. y SKOU ANDERSEN, M.: «Introduction to environmental taxation concepts and research» en: SKOU ANDERSEN, M. (ed.): *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Northampton, Cheltenham, Massachusetts: Edward Elgar, 2012, pág. 22.

²⁶ MILNE, J. E. y ANDERSEN, M. S.: «Introduction to environmental taxation concepts and research», *op. cit.*, págs. 22-23.

estudiosos de las finanzas públicas, mientras que para otros, lo relevante es la distinción entre financiación e incentivo.

Si se tienen en cuenta las finalidades ambientales de las políticas públicas, se aprecia que la dicotomía de «impuestos a las emisiones contaminantes» (*carbon tax*) como opuesta y distinta a los «impuestos que gravan los productos de la energía y la electricidad» es la más extendida en todos los países. La OCDE en sus Informes²⁷, presenta una metodología clasificatoria que compara tasas impositivas efectivas en términos de contenido energético y emisiones de carbono en el marco de treinta y cuatro países y distingue los tributos a la energía en función de las tres categorías de su utilización: transporte, calor y proceso de generación y electricidad²⁸ para destacar que los productos de la energía que se utilizan en el transporte se gravan significativamente más (el daño al medio ambiente es mayor) en la mayor parte de los países. En la segunda categoría (calor), los productos de la energía utilizados para fines industriales o de transformación de la energía, se gravan a tipos más bajos (aunque a través de tipos explícitos o sistemas de comercio de emisión) que los de uso residencial o comercial, probablemente para no socavar la competitividad industrial. No obstante, también destacan los Informes de la OCDE, que en algunos países ocurre justo lo contrario y que al traducirse las exenciones en bajadas de precios de la energía en determinados sectores, tales beneficios pueden distorsionar la utilización de la energía en un sentido negativo para el medio ambiente. En cuanto a la electricidad, al ser un producto secundario de la energía generada desde fuentes primarias (como gas, carbón o viento), más que mostrar simplemente la energía finalmente consumida, los datos de los cuadros de los Informes consideran los combustibles utilizados en generar electricidad y las pérdidas de conversión. El Informe de 2013 presenta los tipos efectivos en el uso de la energía conjuntamente en términos de contenido de energía (medidos en giga julios) y emisiones de carbono (medidos en toneladas emitidas de CO₂). Los distintos países someten a tributación la energía de dos formas: gravando los combustibles utilizados en la generación de energía y/o gravando el consumo de energía.

En todo caso, una mirada al diseño de la imposición sobre la energía en otros países de la mano de los datos que ofrece la OCDE²⁹ o la AEMA³⁰, muestra que en los países desarrollados existen sustanciales diferencias tanto en la estructura como en el nivel de imposición a la energía. A la vista de que por lo general los tributos a la energía y al transporte se consideran medioambientales —especialmente, a efectos estadísticos—³¹, proponemos como criterio de clasificación de

²⁷ Vid. por ejemplo, OECD (2013 y 2014): *Taxing Energy Use: A Graphical Analysis*, OECD Publishing. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264183933-en>).

²⁸ Vid. OECD: *Taxing Energy Use...*, *op. cit.*, 2013, pág. 13.

²⁹ Vid. *taxation trends in the European Union...*, *op. cit.*

³⁰ AEMA (EEA en sus siglas en inglés), *vid. Achieving energy efficiency through behaviour change; what does it take*, EEA Technical Report 5/2013.

³¹ AEMA: *Environmental signals 2002-Benchmarking the millennium; Environmental assessment report*, núm. 9, Copenhagen, 2002.

los tributos a la energía³², el de los distintos hechos imposables –siempre dentro del marco de su consideración como tributos indirectos– lo que nos lleva a las siguientes categorías:

- Impuestos a los productos derivados de la energía, en función de su utilización (transporte³³, calor, generación de electricidad³⁴).
- Impuestos a las emisiones contaminantes a la atmósfera³⁵.
 - Emisiones de CO₂.
 - Emisiones de NOx medidas o estimadas.
 - Contenido de SO₂ de los combustibles fósiles.
 - Otras emisiones al aire.
- Respecto a la electricidad como resultado de la utilización de fuentes primarias de energía:
 - Impuestos a las actividades de producción/generación de electricidad.
 - Impuestos a las instalaciones eléctricas.
 - Impuesto al consumo de electricidad.

A los efectos del presente trabajo, se considerarán en el apartado siguiente las figuras impositivas de los tributos propios de las CC. AA. de régimen general, que recaen sobre la energía, desde su propia configuración legal. No se pretende realizar un análisis de su adecuación a otros cánones jurídicos o económicos, ni un estudio exhaustivo de su conformidad a las exigencias del Derecho de la UE, sino tan solo explicar cuáles son los criterios a considerar desde el marco de las ayudas de Estado.

3. APROXIMACIÓN AL MAPA DE IMPUESTOS AUTONÓMICOS A LA ENERGÍA

La circunstancia de que la fiscalidad energético-ambiental tenga una relevancia muy limitada a nivel general o central en España ha sido aprovechada por algunas CC. AA. en el establecimiento

³² *Vid. Taxation trends in the European Union*. Data for the EU Member States, Iceland and Norway, ed. 2013, Taxation and Customs Union, Luxemburgo: Publications Office of The EU, 2013, pág. 17.

³³ En el gravamen de productos de la energía para su utilización en el transporte, los más importantes son la gasolina (con plomo o sin plomo) y el diésel.

³⁴ En la utilización distinta al transporte, se incluye el fuel oil, el gas natural, el carbón y la electricidad.

³⁵ Los impuestos a las emisiones se tratan como impuestos a la energía más que como impuestos a la contaminación, porque no es posible tratarlos de forma separada a efectos estadísticos.

to de tributos propios³⁶. Si bien los primeros impuestos autonómicos surgen a comienzos de los años ochenta, la explosión de la imposición energético-ambiental ha tenido lugar, en gran medida, en los últimos diez años, en que se multiplican y reproducen las aplicaciones de la fiscalidad ambiental en este sector³⁷, en parte influenciada por el deseo común de encontrar nuevas fuentes de financiación en un escenario de crisis financiera y económica global³⁸.

En la actualidad, la mayoría de los impuestos ambientales utilizados por las CC. AA. como tributos propios están precisamente relacionados con la energía, pudiendo agruparse en distintas categorías, que siguiendo el Informe de 2013 de *Economics for Energy* serían subsumibles en las cinco siguientes:

- Impuestos sobre las emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.
(Andalucía³⁹, Aragón⁴⁰, Castilla-La Mancha⁴¹, Cataluña⁴², Galicia⁴³, Murcia⁴⁴ y Valencia⁴⁵).

³⁶ Puede consultarse el listado de tributos propios en: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>.

³⁷ Vid. Informe *Economics for Energy*, 2013, pág. 87.

³⁸ MELIS, G. y PITRONE, F.: «Coordinating Tax Strategies at the EU Level as a Solution to the Economic and Financial Crisis», *Intertax*, vol. 39, Issue 8, págs. 377 y ss.

³⁹ La Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOJA 251, de 31 de diciembre) afecta al sector eléctrico, de exploración de refino, comercialización de hidrocarburos y fabricantes de cemento y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NOx) y óxidos de azufre (SO₂).

⁴⁰ El Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, de Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 117, de 3 de octubre) incorpora el «impuesto sobre el daño ambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera», afecta al sector eléctrico y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de SOx, NOx y CO₂ (art. 9).

⁴¹ La Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del IVMDH (BOCM 264, de 31 de diciembre) afecta al sector eléctrico, de exploración de refino y comercialización de hidrocarburos y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de NOx y SO₂.

⁴² Vid. la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (DOGC, de 17 de octubre).

⁴³ La Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la contaminación atmosférica (DOG, de 30 de diciembre) afecta al sector eléctrico, de exploración de refino, comercialización de hidrocarburos y fabricantes de cemento y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de NOx y SO₂.

⁴⁴ La Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios año 2006 (BORM suplemento 3 del número 301, de 31 de diciembre), modificada por la Ley 12/2006, afecta al sector eléctrico, de exploración de refino, comercialización de hidrocarburos y fabricantes de productos químicos de base y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de SO₂, COV y NH₃.

⁴⁵ La Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat (DOCV 6931, de 27 de diciembre) ampara las emisiones de NOx y SO₂.

- Impuestos sobre instalaciones y actividades que inciden en el medio ambiente⁴⁶. (Asturias⁴⁷, Canarias⁴⁸, Castilla y León⁴⁹, Castilla-La Mancha⁵⁰, Cataluña⁵¹, La Rioja⁵², Extremadura⁵³ y Valencia⁵⁴).
- Impuestos sobre residuos energéticos⁵⁵.

⁴⁶ Cubriendo distintas actividades, como la producción, el transporte, el suministro o el almacenamiento de energía eléctrica, los impuestos sobre instalaciones y actividades que inciden sobre el medio ambiente, buscan un perfil energético-ambiental, sometiendo a gravamen los impactos y riesgos ambientales de las actividades energéticas y su diseño varía en función de las características de la producción, transporte y distribución de la energía en cada comunidad autónoma.

⁴⁷ Ley del Principado de Asturias 13/2010, de 28 de diciembre, de medidas presupuestarias y tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011 (BOPA 301, de 31 de diciembre).

⁴⁸ Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 124, de 26 de junio) (*vid.* art. 40).

⁴⁹ El Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (BOCyL, de 19 de septiembre) crea el Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

⁵⁰ Establecido el impuesto por la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, sustituida por la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, fue declarado inconstitucional por Sentencia de 31 octubre de 2012 (STC 196/2012) con respecto al gravamen de la producción termonuclear de electricidad y de almacenamiento de residuos radioactivos, por aplicarse sobre el mismo hecho imponible que el gravado por el IAE. Como advierte Gemma Patón «con carácter general, esta sentencia supone un rechazo al modelo de gravamen de una actividad de riesgo que gira sobre la asunción de costes medioambientales y el fomento indirecto de la producción eléctrica procedente de fuentes de energía renovables», *vid.* PATÓN GARCÍA, G.: «La inconstitucionalidad del Impuesto castellanomanchego sobre la producción termonuclear de la energía eléctrica y residuos radioactivos: comentario a propósito de la STC 196/2012, de 31 de octubre», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2013.

⁵¹ *Vid.* el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña aprobado por la Ley 16/2000, de 29 de diciembre (DOGC 3295, de 30 de diciembre).

⁵² Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para 2013 (BOR 159, de 29 de diciembre) (*vid.* art. 35).

⁵³ Regulado el impuesto por la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de la Asamblea de Extremadura, en la redacción dada por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma de tributos propios de dicha Comunidad. Este impuesto ha sido declarado recientemente inconstitucional por STC de 16 de febrero de 2015, destacando el paralelismo de la regulación del mismo con el impuesto castellano-manchego (FD 4).

⁵⁴ El artículo 154 de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (BOCV 6931, de 27 de diciembre), estableció el Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente, aprobado como mecanismo de compensación a la sociedad por el coste medioambiental generado por determinadas actividades y como instrumento destinado a frenar el deterioro del entorno natural. El hecho imponible del impuesto está constituido por los daños, impactos, afecciones y los riesgos para el medio ambiente derivados de la realización, en el territorio de la Comunidad Valenciana, de las actividades de producción de energía eléctrica; producción, tenencia, depósito, y almacenamiento de determinadas sustancias consideradas peligrosas y las que supongan la emisión de determinados gases contaminantes a la atmósfera.

⁵⁵ Debe advertirse que hasta el 2012 solo dos CC. AA. sujetaron a gravamen la producción de estos residuos y que las correspondientes figuras impositivas han quedado sin efecto por coincidir con el hecho imponible estatal, de manera que actualmente se han sustituido por el impuesto creado por la Ley 15/2012. Recientemente, la Ley 1/2014, de 10 de octubre, de Cataluña (DOGC 6730, de 17 de octubre) del Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear ha creado el impuesto con la finalidad de sujetar a gravamen las actividades que comportan un riesgo

(Andalucía⁵⁶ y Castilla-La Mancha⁵⁷).

- Cánones eólicos.
(Castilla y León⁵⁸, Castilla-La Mancha⁵⁹ y Galicia⁶⁰).
- Impuestos sobre aguas embalsadas.
(Castilla y León⁶¹, Cataluña⁶² y Galicia⁶³).

Además, se aplica el Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo de Canarias⁶⁴, ya que en esta comunidad no es de aplicación el Impuesto especial sobre hidrocarburos.

En el marco de la reforma fiscal en España, el *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, presentado al Gobierno en febrero de 2014, centró el nú-

cialificado en términos medioambientales, figura que puede plantear problemas de constitucionalidad por cuanto su hecho imponible se configura por referencia al uso de combustibles nucleares en la generación de energía eléctrica.

⁵⁶ La Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, que regulan el Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (BOJA 251, de 31 de diciembre) creó y reguló diversos impuestos ecológicos, y entre ellos el Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos, con la finalidad de la protección y defensa del medio ambiente. La disposición adicional decimoquinta de la Ley 7/2013, de 23 de diciembre (publicada en BOJA núm. 254, de 31 de diciembre de 2013) deja sin efecto, desde el 1 de enero de 2013, mientras exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible, los artículos 56 a 64 de la Ley 18/2003.

⁵⁷ Declarado nulo por el TC.

⁵⁸ Ley 1/2012, de 28 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras (BOCyL 42, de 29 de febrero) creó el impuesto, siendo el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre (BOCyL 180, de 18 de septiembre) el que regula con texto refundido los vigentes tributos propios. El Impuesto sobre la afección medioambiental comprende la causada por los parques eólicos y grava la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión situados en el territorio de dicha comunidad.

⁵⁹ La Ley 9/2011, de 21 de marzo (BOCM 63, de 31 de marzo) crea el canon eólico aplicable al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma «con el fin de preservar la cohesión, el equilibrio territorial y el medio natural, en cuanto entorno físico soporte de la actividad económica vinculada al aprovechamiento industrial del viento, en su consideración de bien jurídico protegido, y al objeto de contribuir al desarrollo de un modelo energético y económico sostenible, con carácter de ingreso compensatorio y como prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real» (art. 2).

⁶⁰ La Ley 8/2009, de 22 de diciembre (BOG 252, de 29 de diciembre de 2009) crea el canon eólico aplicable al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Galicia «al objeto de contribuir a regular y preservar el medio ambiente en su consideración de bien protegido, con carácter de ingreso compensatorio y como prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real» (art. 8).

⁶¹ Ley 1/2012, de 28 de febrero, ya citada (*ut supra* nota 57).

⁶² Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre.

⁶³ Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada (DOG 251, de 29 de diciembre).

⁶⁴ Ley 5/1986, de 28 de julio (BOC 90, de 1 de agosto).

cleo principal de la reforma en los impuestos medioambientales, fundamentándola en una modificación profunda de la fiscalidad de la energía, «que fije las bases impositivas a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos, garantizándose así la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las diversas fuentes energéticas».

Se propuso en el Informe la eliminación de numerosos impuestos y cánones «supuestamente ambientales» establecidos por las CC. AA. y que, a juicio de la Comisión de Expertos, carecen de esa justificación, además de que no pueden cumplir eficientemente sus objetivos medioambientales, «como los impuestos sobre grandes superficies, canon eólico e impuesto sobre agua embalsada. En otros casos se propone corregir la dispersión normativa existente, como en el caso de los impuestos sobre emisiones atmosféricas distinta del CO₂, los cánones de vertidos y los impuestos sobre residuos»⁶⁵.

En particular, respecto a los impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono se considera en dicho Informe que «los establecidos en Andalucía y Aragón carecen de sentido, y deberían eliminarse a través de una adecuada negociación con las CC. AA. Además, su coordinación con los permisos de emisiones plantea problemas difíciles de resolver a la luz de la prohibición de ayudas de Estado. En 2012, el Impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera recaudó 5,4 millones de euros, mientras que la recaudación del impuesto andaluz ascendió a 6 millones de euros»⁶⁶.

Dado que otras CC. AA. han establecido impuestos sobre emisiones atmosféricas de óxidos de azufre y óxidos de nitrógeno (Galicia, Aragón, Murcia, Andalucía, Castilla-La Mancha y Valencia), compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco NH₃ (Murcia), una vez que un importante número de CC. AA. han establecido este impuesto, entiende el Informe que «parece adecuado que se regule por el Estado como impuesto cedido a las comunidades que no lo han establecido, negociándose con las comunidades que ya disponen de él la sustitución del impuesto por el nuevo impuesto cedido. Lo mismo cabe decir del impuesto sobre emisiones de dióxido de azufre»⁶⁷.

También se propone sustituir los actuales cánones autonómicos de vertidos por un impuesto estatal cedido a las CC. AA., que podrían variar los tipos dentro de unos límites fijados por la ley estatal y que permitan tener en cuenta los costes de las infraestructuras de depuración así como los costes medioambientales y los costes del recurso⁶⁸.

⁶⁵ Vid. Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, págs. 13 y 14.

⁶⁶ Vid. Informe citado, pág. 343.

⁶⁷ Vid. Informe citado, pág. 347.

⁶⁸ Vid. Informe citado, pág. 346 y Propuesta número 99.

4. EL MARCO ARMONIZADOR DE LA UNIÓN EUROPEA: LA DIRECTIVA DE IMPOSICIÓN ENERGÉTICA

A diferencia de lo que pueda pensarse, el marco comunitario europeo de la tributación de los productos energéticos y de la electricidad no es muy estricto. Por el contrario, es un marco flexible y largamente consensuado, resultado práctico del proceso fallido de proyectos ambiciosos.

La Directiva 2003/96, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad⁶⁹ tiene por finalidad garantizar el funcionamiento del mercado interior y la consecución de objetivos de políticas comunitarias que requieren niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón⁷⁰.

Como destaca BOESHERTZ, un aspecto clave en las discusiones en el seno del Consejo en el proceso de aprobación de la Directiva, fue el de las relaciones entre las reducciones y exenciones fiscales y las reglas sobre ayudas de Estado. Los Estados miembros y la industria querían garantizar que las reducciones y exenciones fiscales que estaban negociando no serían objeto de cuestionamiento por parte de la Comisión, en el momento de la transposición a la normativa nacional⁷¹.

El concepto de «nivel mínimo de imposición» utilizado en la Directiva es clave para entender la armonización de la fiscalidad ambiental comunitaria europea en el sector de la energía. Se define como «la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de la electricidad en el momento de su puesta a consumo»⁷² y se ordena que los Estados miembros lo apliquen a los productos energéticos y de la electricidad que caen en el ámbito de la Directiva⁷³, aunque el nivel mínimo de tributación no se exige a la producción de calor, por la sola razón de ser objeto de un comercio intracomunitario muy limitado⁷⁴.

La idea subyacente parece simple: consiste en que los Estados miembros hagan tributar los productos energéticos y de la electricidad garantizando niveles de tributación desde los mínimos previstos. Sin embargo, la Directiva fija una serie de exclusiones que encuentran su lógica, como explica THIEFFRY⁷⁵, en la coherencia con el ámbito de aplicación de la Directiva expresado por re-

⁶⁹ Vid. DO L 283, de 31 de octubre de 2003.

⁷⁰ Vid. Considerando 3 de la citada Directiva.

⁷¹ Vid. BOESHERTZ, D.: «Community state aid policy and energy taxation», *EC Tax Review*, 4, 2003, pág. 214.

⁷² Vid. artículo 4.2 de la citada Directiva.

⁷³ Vid. artículo 4 en relación con el 2 de la citada Directiva.

⁷⁴ Vid. Considerando 16 de la versión consolidada de la Directiva (localizable en la dirección: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2003L0096:20040501:ES:PDF>).

⁷⁵ Vid. THIEFFRY, P.: *Droit de l'environnement de l'Union Européenne*, 2.ª ed., Bruselas: Bruylant, 2011, pág. 753.

ferencia a la nomenclatura combinada⁷⁶. Desde su entrada en vigor, los productos energéticos y de la electricidad están sometidos a impuestos cuando se utilizan como carburantes o combustibles de calefacción y no lo están cuando sirven de materia prima o intervienen en reducciones químicas o en procedimientos electrolíticos o metalúrgicos. También se excluyen los productos energéticos de doble uso⁷⁷, la electricidad cuando represente más del 50% del coste de un producto⁷⁸ o los procesos mineralógicos⁷⁹.

La DIE constituyó un avance en el momento de su adopción, por establecer un marco unitario de la imposición de productos energéticos y de la electricidad⁸⁰ y la obligación de someter a tributación el consumo de todos los productos de la energía amparados⁸¹, aunque al admitir exenciones y reducciones, siempre y cuando no se perjudique el buen funcionamiento del mercado interior, se optó de entrada por un modelo de difícil equilibrio entre garantizar un nivel homogéneo de tributación y no perjudicar la competencia⁸².

Interesa especialmente destacar la posibilidad de que el Consejo, a propuesta de la Comisión, autorice a cualquier Estado miembro a introducir más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas, debiendo valorar la Comisión, especialmente, las políticas

⁷⁶ Como establece el apartado 5 del artículo 2, los códigos de la nomenclatura combinada referidos en la DIE son los del Reglamento 2031/2001 de la Comisión, de 6 de agosto de 2001, por el que se modifica el anexo I del Reglamento 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común.

⁷⁷ Especifica el artículo 2 en su apartado 4 b) que «un producto energético se considera de doble uso cuando se utiliza tanto como combustible para la calefacción como para fines distintos del carburante de automoción y combustible para la calefacción. El uso de los productos energéticos con fines de reducción química y en los procesos electrolíticos y metalúrgicos deben considerarse de doble uso».

⁷⁸ El coste de un producto se define, a efectos de la Directiva como «la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo, a escala de la empresa, tal y como se define en el artículo 11. El coste se calcula por unidad en promedio. El "coste de la electricidad" se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de la electricidad si se genera en la empresa» [vid. art. 2, apdo. 4 b)].

⁷⁹ Los procesos mineralógicos se definen como «los procesos clasificados en la nomenclatura NACE con el código DI 26, "industrias de otros productos minerales no metálicos" en el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo, de 9 de octubre de 1990, relativo a la nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea» [vid. art. 2, apartado 4 b)].

⁸⁰ Durante mucho tiempo, el sistema de mínimos de imposición se aplicaba solo a los aceites minerales y con la Directiva se amplió al carbón, al gas natural y a la electricidad.

⁸¹ En Dinamarca, por ejemplo, hasta entonces, el sector industrial de la energía había estado exento de tributación. De 1993 a 1995, tuvo una bonificación del 50% a la que se añadían esquemas de devolución diferenciando los costes de energía pagados en relación con el total de ventas. Vid. ANDERSEN, M. S. y EKINS, P.: *Carbon Energy Taxation. Lessons from Europe*, 2009, págs. 259 y ss.

⁸² Vid. artículos, 15, 16 17 y 19 de la citada Directiva. Sobre el impacto de la consideración a la competencia, vid. CHALIFOUR, N. et ál. (edit.): *Critical Issues in Environmental Taxation. International and Comparative Perspectives*, vol. V, New York: Oxford University Press, 2008. En unos casos, estas medidas se fundamentan en la preocupación por el medio ambiente, en otros, en el interés público.

de medio ambiente, energía y transporte⁸³ porque ello significa la posibilidad de flexibilizar aún más la regla del nivel mínimo de imposición, mediante decisión individualizada del Consejo.

Respecto de las competencias de Consejo y la Comisión en la autorización y control de las reducciones y exenciones fiscales, es especialmente ilustrativo el caso *Euralluminia SpA*.⁸⁴, en el que el Tribunal de Justicia parte en su razonamiento de la base de que las normas en materia de armonización de las legislaciones fiscales nacionales, en particular, las relativas a los impuestos especiales, y las normas en materia de ayudas de Estado, pretenden alcanzar un mismo objetivo, a saber, el fomento del buen funcionamiento del mercado interior luchando, en particular, contra las distorsiones de competencia.

Habida cuenta de su objetivo común, la aplicación congruente de estas distintas normas obliga a considerar que el concepto de «distorsión de competencia» tiene el mismo alcance y significado en materia de armonización de las legislaciones fiscales nacionales que en ayudas de Estado. Por lo tanto, en tanto en cuanto las normas en materia de armonización de las legislaciones fiscales nacionales confieren expresamente a las instituciones de la Unión, es decir, a la Comisión, que propone, y al Consejo, que dispone, la responsabilidad de apreciar la existencia de una posible distorsión de competencia, con el fin de autorizar o no a un Estado miembro aplicar o seguir aplicando una exención del impuesto especial armonizado o la existencia de una posible competencia desleal o distorsión en el funcionamiento del mercado interior que justifique la reconsideración de una autorización ya otorgada, en caso de apreciación negativa, debe la Comisión proponer al Consejo que no autorice la exención solicitada o, en su caso, que suprima o modifique la autorización de exención ya otorgada. En el supuesto de apreciación distinta del Consejo a este respecto, la Comisión puede ejercer las facultades que le confiere el Tratado para interponer, ante el juez de la Unión, un recurso de anulación contra la decisión del Consejo de autorizar una exención o de mantener una autorización de exención ya otorgada, con el fin de que se compruebe que objetivamente no se da ninguna distorsión de la competencia, ninguna competencia desleal ni ninguna distorsión en el funcionamiento del mercado interior provocada por esa exención⁸⁵.

Asimismo, señala el Tribunal en el citado caso que los artículos 87 del TCE y 88 del TCE –actuales 107 y 108 TFUE– reservan a la Comisión una función central para el reconocimiento de la posible incompatibilidad de una ayuda y que «la facultad en materia de ayudas de Estado que confiere al Consejo el artículo 88 del TCE, apartado 2, párrafo tercero, tiene carácter excepcional, lo que implica que debe ser objeto necesariamente de una interpretación estricta»⁸⁶.

⁸³ Vid. artículo 19.1 tercer párrafo y 19.3 de la Directiva.

⁸⁴ Vid. Asunto C-272/12P, *Comisión Europea c. Irlanda y otros*, Sentencia de 10 de diciembre de 2013 (ECLI:EU:C:2013:812) y T-90/06 RENV, STG de 21 de marzo de 2012 (ECLI:EU:T:2012:134), por la que se anula la Decisión 2006/323/CE de la Comisión, de 7 de diciembre de 2005.

⁸⁵ Vid. apartado 39 de la Sentencia de 10 de diciembre de 2013, y referencias a los correspondientes apartados de la sentencia recurrida, en el Asunto C-272/12P, *Euralluminia SpA* citada *ut supra* en nota 84.

⁸⁶ Vid. apartado 48 de la Sentencia de 10 de diciembre de 2013, dictada en el Asunto C-272/12P, *Euralluminia SpA*. que remite a la Sentencia de 4 de diciembre de 2013, Comisión/Consejo, C-111/10, apartado 39.

El problema más acentuado de la DIE es que su diseño no emite la necesaria señal que jerarquice los comportamientos necesarios para reducir las emisiones contaminantes de los productos y promover la eficiencia energética⁸⁷, en otras palabras, no es coherente con un alto nivel de protección ambiental. Pero también ha sido objeto de otras duras críticas, porque los niveles mínimos de imposición son tan bajos que muchos de los impuestos estatales son de facto superiores y porque sus amplias excepciones dejan un margen de discrecionalidad muy amplio a los Estados miembros. Así, desde el punto de vista de la política fiscal, puede conducir a una especie de carrera a la baja, que obliga a algunos de los Estados miembros y no a los «viejos» Estados miembros –que ya hacían tributar de forma elevada la energía– siendo así que los impuestos a la energía constituyen una cómoda fuente de financiación para los Estados⁸⁸. De otro lado, también se ha criticado que «ni se estableció vinculación alguna de los tipos con el contenido energético y los niveles de emisiones, ni se abordaron las condiciones de desigualdad entre operadores en función del tipo de energía utilizada, con una clara ventaja para los consumos de carbón y diésel y un perjuicio relativo para las energías renovables»⁸⁹.

Por estos y otros motivos relacionados con los cambios de precios, estrategias y políticas energéticas así como con la necesaria coordinación con la regulación del régimen comunitario de comercio de derechos de emisión, la Directiva fue objeto de seria revisión desde la Propuesta realizada por la Comisión en el año 2011⁹⁰. La Propuesta de la Comisión tenía por objeto la adaptación de la Directiva al nuevo entorno y, en particular, pretendía introducir las adaptaciones necesarias para asegurar su mayor ajuste a los objetivos sobre cambio climático y energía, tal y como pidió el Consejo Europeo en marzo de 2008⁹¹.

La Propuesta partía de los defectos de la actual situación y perseguía asegurar un tratamiento coherente de las fuentes de energía para crear condiciones de igualdad entre los consumidores independientemente de la fuente de energía utilizada, crear un marco adaptado para la fiscalidad de las energías renovables y para la aplicación de la imposición sobre el CO₂ a fin de complementar las señales de precio del carbono establecidas por el régimen comunitario de derechos de emisión,

⁸⁷ Entre otros muchos autores, *vid.* DÍAZ SOARES, C.: «Critical analysis of European Energy Taxation Directive and the 2011 European Commission Proposal. For its revision from a normative environmental tax perspective», en: *Market Instruments and Sustainable Economy*, YABAR STERLING, A. (dir.) et. ál., Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Instituto Universitario de Ciencias Ambientales, 2012, pág. 50.

⁸⁸ *Vid.* SPASSOVAM, V. y GARELLO, P.: *Energy Policy and Energy Taxation in the EU*, Institute for Research in Economic and Fiscal Issues, 2010, págs. 11 y 12.

⁸⁹ *Vid.* GAGO, A. y LABANDEIRA, X.: «Un nuevo Modelo de Reforma Fiscal Verde», *Economics for Energy*, WP 03/2012, pág. 4.

⁹⁰ *Vid.* Comisión Europea: Bruselas, 13 de abril de 2011, COM (2011) 169 final, 2011/0092 (CNS), C7-0105/11, citado en nota 3 *ut supra*.

⁹¹ *Vid.* Conclusiones de la Presidencia del Consejo Europeo de 13-14 de marzo de 2008 (7652/1/08 rev. de 20 de mayo de 2008). En estos momentos, hay un nuevo marco estratégico para las políticas de cambio climático y energía con vistas al año 2030.

evitando, al mismo tiempo, solapamientos entre los dos instrumentos⁹². Se trataba pues de una iniciativa regulatoria más acorde que la vigente a los parámetros ambientales, al contemplar que el índice de referencia de la tributación mínima (medida en el volumen consumido) cambiaría para pasar a medirse en contenido de energía y emisiones. Además, hacía frente a muy diversos problemas, pues es sabido que en la versión actualmente vigente, la DIE no asegura el deseable grado de coherencia en el tratamiento de las fuentes de energía fósil básicas y de la electricidad⁹³ y tampoco permite una adecuada señal de precios mediante los niveles mínimos de imposición respecto de las políticas de cambio climático, cuando los Estados miembros recurren a la imposición relacionada con el CO₂ a fin de reducir las emisiones. Se reconoce además, por parte de la Comisión, que tampoco el tratamiento fiscal a las fuentes de energía renovables es el adecuado pues al asentarse en normativa de una época desfasada⁹⁴ y supone que la energía se grava tanto si se asegura la limitación de emisiones de CO₂ mediante el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión como si no, de manera que pueden solaparse los dos instrumentos o faltar por completo uno de los dos, con la consiguiente pérdida de coste/eficiencia, y/o el efecto de falseamiento del mercado interior.

En atención a las circunstancias antes descritas, la Propuesta de 2011 definía una imposición mínima para cada producto energético distinguiendo dos tramos, uno ligado a las emisiones de CO₂ atribuible al consumo de los productos en cuestión (imposición vinculada al CO₂) y otro, basado en el contenido en energía de tales productos (imposición sobre el consumo energético general). El primero se basaría en los factores de emisión de CO₂ de referencia⁹⁵ y el segundo, en el valor calorífico neto de los productos energéticos y de la electricidad⁹⁶. Preveía también que la imposición distinta de la relacionada con el CO₂ debe estar vinculada al contenido en energía de las fuentes de energía y contemplaba la posibilidad para España de imponer tipos más altos

⁹² *Vid.* exposición de motivos.

⁹³ Teniendo en cuenta el contenido en energía de los diversos productos, los niveles mínimos de imposición varían sustancialmente según el producto y se favorecen algunos productos, siendo el tratamiento más favorable el del carbón. Esta situación implica también que algunas empresas resulten favorecidas respecto a otras, según la fuente de energía que utilicen.

⁹⁴ La fiscalidad estándar de los combustibles renovables se basa en el volumen y en el tipo aplicable al producto fósil sustituido por el renovable, sin tener en cuenta el contenido en energía más bajo de los combustibles renovables y, por tanto, que el mismo tipo impositivo da lugar a una carga comparativamente más alta respecto a los combustibles fósiles competidores. Además, el tratamiento fiscal estándar de los combustibles renovables no se adapta a sus características y cualquier adaptación solo puede adoptar la forma de desgravación opcional sujeta a una evaluación rigurosa por parte de la Comisión Europea como ayuda estatal.

⁹⁵ Factores establecidos en la sección 11 del anexo I de la Decisión 2007/589 de la Comisión, de 18 de julio de 2007, por la que se establecen directrices para el seguimiento y la notificación de las emisiones de gases de efecto invernadero de conformidad con la Directiva 2003/87 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 229, de 31 de agosto de 2007, pág. 1).

⁹⁶ El valor es el fijado en el anexo II de la Directiva 2006/32. En el caso de la biomasa o de los productos hechos de biomasa, el valor se fija en el anexo III de la Directiva 2009/28, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/177 y 2003/30 (DO L 140 de 5 de junio de 2009, pág. 16).

sobre el consumo energético general en algunas partes de su territorio, reconociendo el proceso de descentralización a largo plazo⁹⁷.

En relación con las exenciones y reducciones impositivas, la Propuesta también incluía cambios de interés. Así, por ejemplo, limitar la exención del artículo 14, apartado 1, letra a), aplicada a los productos utilizados para producir electricidad a la imposición sobre el consumo energético general⁹⁸ y añadir un nuevo apartado en el artículo 14 para eximir de impuestos, durante un periodo limitado a ocho años, la electricidad producida en tierra y directamente suministrada a los buques atracados en puerto⁹⁹.

De otra parte, a fin de dar una señal de precios del CO₂ coherente y amplia fuera del RCDE, se proponía añadir un nuevo párrafo 3 al artículo 14, para limitar a la imposición sobre el consumo energético general la exención de lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, letra a), aplicada a los productos energéticos utilizados para generar electricidad. Sin embargo, se entendió que esta disposición no debía aplicarse a los productos energéticos utilizados para generar electricidad a bordo de los buques, ya que es muy difícil, en la práctica, distinguir entre los productos energéticos utilizados con este fin y los utilizados para la navegación.

Respecto a la imposición relacionada con el CO₂, para las instalaciones pertenecientes a sectores o subsectores que se consideren expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono, se incluía la propuesta de establecer una desgravación¹⁰⁰ por considerarse que es necesario limitar el posible impacto en los costes de la fiscalidad relacionada con el CO₂ en los sectores y subsectores expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono y que se necesitan medidas de transición que eviten costes indebidos y, al mismo tiempo, mantengan la eficacia medioambiental de la imposición relacionada con el CO₂, de manera similar a lo conseguido mediante la asignación gratuita de derechos de emisión en virtud de la Directiva 2003/87.

A fin de mantener totalmente el incentivo para reducir emisiones, se consideraba en la Propuesta de reforma de la DIE que esta desgravación debe basarse en el consumo energético histó-

⁹⁷ Vid. artículo 1, apartado 13 de la Propuesta relativo al artículo 18 de la DIE. Este reconocimiento, que se otorgaba también a Francia, se fundamentaba en la especial estructura administrativa y para facilitar la implantación de la autonomía financiera en las CC. AA. Si otros Estados miembros hubieran deseado introducir un sistema similar de diferenciación regional de la imposición, hubieran tenido que solicitar a la Comisión que presentase una propuesta formal para modificar la DIE, basándose en el artículo 113 del TFUE.

⁹⁸ Vid. artículo 1, apartado 11, letra b), de la Propuesta.

⁹⁹ Vid. artículo 1, apartado 11, letra a), inciso ii) de la Propuesta. En su forma actual, el artículo 14, apartado 1, letra c), obliga a los Estados miembros a eximir de impuestos la electricidad producida a bordo de buques, incluidos los atracados en puerto, mientras que el artículo 15, apartado 1, letra f) les permite ampliar esta exención fiscal a las vías navegables interiores. En algunos puertos existe una alternativa más limpia consistente en el uso de electricidad procedente de tierra, esto es, conexión a la red terrestre.

¹⁰⁰ Vid. el nuevo artículo 14 bis de la DIE, recogido en el artículo 1, apartado 12 de la Propuesta.

rico de una instalación durante un periodo de referencia especificado¹⁰¹. Además, la cuantía de la exención debe reflejar el impuesto sobre el CO₂ que habría generado la instalación, calculado basándose en las cifras de consumo histórico y suponiendo que se haya utilizado un combustible de referencia eficiente en cuanto al CO₂.

Además de lo anterior, se proponía limitar todo lo posible las reducciones y exenciones opcionales del artículo 15 a la imposición sobre el consumo de energía general, con el fin de dar una señal sobre el precio del CO₂ coherente y amplia fuera del RCDE¹⁰².

Como se ha puesto de relieve al comienzo de este trabajo, la Propuesta de reforma de la DIE ha sido retirada y los defectos que pretendía corregir han quedado pendientes de ser de nuevo abordados.

5. EL CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO COMO LÍMITE A LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS A LA ENERGÍA: ESPECIFICIDAD DEL BLOQUE NORMATIVO DE REFERENCIA

Llegados a este punto, resulta claro que el control de ayudas estatales limita la autonomía del Estado y las CC. AA. en el establecimiento de tributos a la energía y en el uso y diseño de incentivos fiscales, en tanto unos y otros pueden ser calificados de ayudas estatales contrarias al Derecho de la UE. Se trata de una forma de armonización fiscal negativa pues las legislaciones de los Estados miembros van ajustándose a los parámetros del Derecho de la UE al son que marcan las decisiones de la Comisión, bajo el control del TJUE y con apoyo de los órganos jurisdiccionales nacionales, que han de cooperar al buen funcionamiento de la política de competencia¹⁰³.

¹⁰¹ Bien del 1 de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2008, bien del 1 de enero de 2009 al 31 de diciembre de 2010.

¹⁰² *Vid.* artículo 1, apartado 13, letra a), de la Propuesta. Sin embargo, esto no se aplicaría a las letras f) y h) ni al artículo 15, apartado 1, porque se considera que los Estados miembros deben continuar beneficiándose de la flexibilidad total que tienen para aplicar exenciones o reducciones en beneficio de los hogares y las organizaciones de caridad, por razones sociales [letra h)]. Se propone suprimir gradualmente la posibilidad de aplicar exenciones o reducciones al gas natural y el GLP, por ser productos que no son de origen renovable [letra i)]. En cuanto a las exenciones o reducciones de la letra f), aplicables a los productos energéticos suministrados para uso como combustible de navegación por vías navegables interiores, se basan en los convenios internacionales, al menos, para algunas de estas vías y las operaciones de dragado de las vías navegables y de los puertos de la letra k) constituyen operaciones complementarias. Las exenciones o reducciones de la letra j) para las aeronaves y buques corresponden a exenciones similares aplicadas a efectos del IVA y están relacionadas con las actividades que gozan de una exención en virtud del artículo 14, apartado 1, letras b) y c), basadas en convenios internacionales. El gas de hulla al que se refiere el apartado 1, correspondiente a la categoría del código 2705 de la NC es un producto que normalmente se emplea en la industria siderúrgica como subproducto del combustible utilizado en los procesos metalúrgicos. Tras la consulta a los Estados miembros, se llegó a la conclusión de que someterlo a imposición crearía una carga administrativa desproporcionada, tanto para las empresas como para las Administraciones.

¹⁰³ La Comunicación de la Comisión de 23 de noviembre de 1995 (DO C 312), sirvió de guía para la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en el ámbito de las ayudas de Estado, aunque siempre desde

A diferencia de otros sectores económicos, la aplicación de las normas comunitarias europeas sobre control de ayudas de Estado al sector de la energía, no puede entenderse sin partir de la propia especificidad del marco normativo a la que ya hemos hecho referencia, pues las normas del TFUE se completan con la DIE¹⁰⁴, las Directrices sobre ayudas al medio ambiente y la energía¹⁰⁵ y el Reglamento de exención por categorías¹⁰⁶, con remisiones normativas cruzadas entre estos tres instrumentos normativos o informativos que permiten deducir los criterios a considerar en este sector. Si una determinada ayuda fiscal no está expresamente contemplada en el Reglamento de exención por categorías o en las Directrices, debe esta ser valorada conforme a los criterios generales de compatibilidad fijados en el Tratado¹⁰⁷ pero aun en el caso de que esté contemplada en dichas disposiciones, no debe olvidarse la prevalencia del Derecho originario en caso de conflicto respecto al Derecho derivado y al *soft law*.

El artículo 107 del TFUE establece una regla general de prohibición, declarando en su apartado primero la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior «en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

Este mismo precepto en su apartado tercero, contempla los supuestos de posibilidad de exención de medidas sujetas a la prohibición, exención que puede establecerse en bloque –en reglamentos generales de exención por categorías– o mediante decisiones individuales de la Comisión. En el primer caso, los Estados deciden sujetos al control de la Comisión respecto del cumplimiento de los requisitos y en el segundo, es la Comisión la que decide, sujeta al control de legalidad por parte del TJUE.

Por su parte, el apartado tercero del artículo 108 del TFUE establece la obligación de notificar a la Comisión los proyectos de ayudas y establece un control preventivo de ayudas nuevas y modificación de ayudas existentes en los siguientes términos: «La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerase que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el

la consideración de que únicamente la Comisión puede decidir si una ayuda de Estado es compatible con el mercado común, esto es, si la autoriza (apdo. 8). Esta Comunicación ha sido sustituida por una nueva (DO C 85, de 9 de abril de 2009) pero mantiene esta misma regla (*vid.* apdos. 20 y 92).

¹⁰⁴ DO L 283, de 31 de octubre de 2003.

¹⁰⁵ *Vid.* Comisión, Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente y la energía 2014-2020 (DOUE C 200, de 28 de junio de 2014).

¹⁰⁶ *Vid.* Reglamento de la Comisión 651/2014, de 17 de junio de 2014, «por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías)» (DO L 187, de 26 de junio de 2014).

¹⁰⁷ *Vid.* VILLAR EZCURRA, M.: «State Aids and Energy Taxes: Towards a Coherent Reference Framework», *Intertax*, vol. 41, Issue 6 & 7, pág. 341.

apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva». Esta obligación impuesta a los Estados tiene efecto directo, de manera que si una ayuda nueva o la modificación de una existente (que puede calificarse de «abusiva») no se notifica a la Comisión, puede el interesado invocar la incompatibilidad de la ayuda por irregularmente acordada –no por incompatible–, ante sus propios tribunales internos y estos están obligados a proteger los derechos individuales afectados por las infracciones de la obligación de suspensión, evitando que el pago de una ayuda ilegal tenga lugar o/y ordenando del beneficiario la recuperación de la ayuda¹⁰⁸.

El artículo 109 del TFUE recoge la posibilidad de aprobar reglamentos de exención por categorías y reglamentos de aplicación, del modo que sigue: «El Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 107 y 108 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 108 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento».

Los reglamentos de exención por categorías eximen a los Estados miembros de la UE de la obligación de notificar las ayudas, aunque no comprenden cambios en el ámbito de lo prohibido. Se trata no de autorizar excepcionalmente una ayuda que normalmente resultaría incompatible con el mercado interior por efecto del artículo 107 del TFUE y de sus reglamentos de aplicación, sino de dictar las normas apropiadas para facilitar la ejecución de los artículos 107 y 108 del TFUE, y de precisar, de forma general y abstracta, sus condiciones de aplicación. Al aplicar la prohibición de ayudas estatales a exenciones e incentivos fiscales, es fácil que se cumplan las condiciones para estar ante ayudas de Estado. Sin embargo, ha de verificarse que la medida en cuestión cumple con las condiciones establecidas en el artículo 107.1 del TFUE, esto es, que existe una ventaja imputable al Estado, de carácter selectivo y que afecta a la competencia.

Es importante insistir, sobre todo por lo que se refiere a medidas fiscales a la energía, en que las ayudas de Estado se refieren a medidas que afectan a la libre competencia en el mercado interior y en que la clave para valorar la legalidad de una medida es analizar su efecto económico y no su finalidad, pues esta no es relevante a la hora de calificar la medida como «ayuda estatal».

En efecto, el concepto de ayuda estatal es un concepto autónomo de Derecho comunitario¹⁰⁹, un concepto amplio en el que tienen cabida los incentivos fiscales de cualquier clase. Para que exista ayuda han de darse las condiciones de selectividad (no generalidad de la medida), imputabilidad al Estado, falseamiento de la competencia (real o potencial) y afectación a los intercambios comerciales entre Estados miembros, pero de entre estos requisitos, el que presenta más proble-

¹⁰⁸ Comunicación de la Comisión citada *ut supra* (DO C 85, de 9 de abril de 2009), apartados 28 y 30.

¹⁰⁹ No necesariamente una ayuda según la norma nacional será una ayuda en el sentido del Tratado y viceversa, es más el concepto de ayuda de Estado es objetivo y se deduce de las disposiciones del Tratado. *Vid.* el Proyecto de Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1 del TFUE (nota 14 *ut supra*).

mas de determinación es el de la selectividad material, generalmente por la dificultad de los Estados miembros de probar que la ayuda no favorece a determinadas empresas o producciones¹¹⁰.

Así pues, el artículo 107, apartado 1 del TFUE establece el principio de prohibición de las ayudas estatales con el fin de evitar que distorsionen la competencia en el mercado interior y afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Pero, como hemos afirmado, la cláusula de prohibición es flexible y así, entre otros motivos, las ayudas podrán considerarse compatibles si fomentan la ejecución de un proyecto importante de interés común europeo, si están destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro¹¹¹ o si están destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades económicas en la UE, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios de forma contraria al interés común¹¹².

Respecto a las exenciones en bloque, el artículo 44 del nuevo Reglamento general de exención por categorías de 2014, se refiere a las ayudas en forma de reducciones fiscales de los impuestos medioambientales de la Directiva 2003/96, y establece que estas serán compatibles y quedarán dispensadas de la obligación de notificación si cumplen las condiciones establecidas en la DIE, pues se considera y presume que tienen efecto incentivador. Los requisitos que estas ayudas deben cumplir son comunes al resto de ayudas contempladas en el Reglamento¹¹³ añadiéndose dos: de un lado, los beneficiarios de la reducción deben pagar al menos el nivel mínimo de imposición establecido por la DIE y deben ser seleccionados sobre la base de criterios de objetividad y transparencia; y, por otra parte, las reducciones fiscales deben aplicarse en los tipos de gravamen, adoptar la forma de compensación o una combinación de ambas. El diseño pues del incentivo fiscal es fundamental para caer o no en el ámbito de aplicación de este precepto.

En cuanto a exenciones individuales, esto es, la posibilidad de que la Comisión declare la compatibilidad de la ayuda, se ha de atender a los criterios puestos de manifiesto por la Comisión en sus comunicaciones y directrices ad hoc. Sin embargo, ocurre que mientras existe una Comunicación referida a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa publicada en el año 1998¹¹⁴, no se han publicado directrices para impuestos indirectos, si bien de algún modo algunos criterios pueden deducirse para los impuestos que puedan considerarse «medioambientales» en los términos definidos por Reglamento y Directrices, al haber sido estos contemplados tradicionalmente en las Directrices sobre medidas medioambientales, recientemente ampliadas –para el periodo 2014-2020– a la energía, Directrices que expresamente se refieren a las ayudas que adoptan la forma de incentivos fiscales¹¹⁵.

¹¹⁰ Vid. sobre el tema, el trabajo de SOLER ROCH, M. T.: «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2006.

¹¹¹ Sobre la base del apartado 3, letra b) del artículo 107 del TFUE.

¹¹² Sobre la base del apartado 3, letra c) del artículo 107 del TFUE.

¹¹³ En los artículos 1 a 9.

¹¹⁴ DO C-384, 10 de diciembre de 1998. Vid. asimismo el Informe de la Comisión de 9 de febrero de 2004, sobre la aplicación de la Comunicación sobre ayudas estatales y fiscalidad directa.

¹¹⁵ Vid. especialmente apartados 167-180.

En estas Directrices, se aplican para los impuestos indirectos «medioambientales» principios comunes contemplados en la Comunicación sobre ayudas e imposición directa, en concreto los principios relativos a la justificación de la ayuda por la naturaleza y la economía del sistema, aunque las medidas relacionadas con impuestos indirectos presentan peculiaridades no contempladas en la Comunicación de 1998¹¹⁶.

Se ha afirmado por parte de diversos estudiosos de estos temas, que la base más importante para establecer la compatibilidad de una reducción o exención fiscal en el caso de los impuestos sobre la energía la constituyen las Directrices sobre las ayudas estatales al medio ambiente¹¹⁷ y así lo confirma el Tribunal General de la UE en su Sentencia de 11 de diciembre de 2014, con ocasión de la consideración como ayuda estatal de las medidas del sistema austriaco de electricidad¹¹⁸. Pues bien, para que las medidas de fiscalidad a la energía en forma de reducciones fiscales sean compatibles con el mercado interior, deben ser «necesarias y basarse en criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios y las empresas interesadas deben contribuir a mejorar la protección del medio ambiente», y además, deben limitarse a periodos máximos de 10 años, según lo dispuesto en las Directrices sobre medio ambiente y energía para el periodo 2014-2020¹¹⁹.

Se presume el cumplimiento de los requisitos de necesidad y proporcionalidad si los beneficiarios pagan al menos el nivel mínimo de impuestos establecido por la Directiva aplicable, de haberla –como es el caso de la DIE–, si la elección de los beneficiarios se basa en criterios objetivos y transparentes y, por último, si las ayudas se conceden en principio de la misma manera a todos los competidores en el mismo sector o mercado de referencia, si se hallan en una situación de hecho similar.

En caso contrario, esto es, si estamos ante impuestos no armonizados o ante beneficiarios de la reducción fiscal, que paguen menos del nivel mínimo de imposición aplicable en la UE, el enfoque aplicable no es el simplificado –anteriormente expuesto– sino que, por el contrario, se exige a los Estados miembros demostrar la necesidad y proporcionalidad de la ayuda. Así, la necesidad dependerá de que se cumplan las siguientes condiciones acumulativas: a) La elección de los beneficiarios se ha de basar en criterios objetivos y transparentes y concederse las ayudas en principio de la misma manera a todos los competidores en el mismo sector o mercado de referencia si se hallan en una situación de hecho similar; b) El impuesto medioambiental sin reducción entraña un incremento considerable de los costes de producción, calculados como una proporción

¹¹⁶ Vid. Comisión Europea: *Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*, Bruselas, 9 de febrero de 2004, C (2004) 434, apartado 72.

¹¹⁷ Así lo afirma con toda rotundidad Boeshertz. Vid. BOESHERTZ, D.: «Community state aid policy and energy taxation», *EC Tax Review*, núm. 4, 2003, pág. 217.

¹¹⁸ Nos remitimos a nuestro comentario de esta Sentencia (EU:T:2014:1060) publicado en *Quincena Fiscal*, núm. 14/2015, págs. 151-181.

¹¹⁹ Vid. apartados 168 y 169 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

del valor bruto añadido para cada sector o categoría de beneficiarios individuales; y c) El considerable incremento de los costes de producción no puede repercutirse en los consumidores sin provocar reducciones significativas de las ventas¹²⁰. Por su parte, la verificación del cumplimiento del requisito de la proporcionalidad dependerá del modo en que los beneficiarios paguen como mínimo el 20% del impuesto medioambiental nacional o la reducción fiscal esté supeditada a la celebración de acuerdos ambientales para reducir la contaminación¹²¹.

En el supuesto de un impuesto sobre el carbono aplicado a los productos energéticos utilizados en la producción de electricidad, establecen las Directrices medioambientales a que nos venimos refiriendo, que el proveedor de electricidad es responsable del pago del impuesto. Tal impuesto sobre el carbono puede concebirse de manera que apoye y esté directamente relacionado con el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión gravando el carbono. Sin embargo, el precio de la electricidad aumenta si estos costes se repercuten en el consumidor de electricidad. En ese caso, el efecto del impuesto sobre el carbono es similar al efecto de repercutir los costes de los derechos del régimen de comercio de derechos de emisión y de incluir los costes de las emisiones indirectas en el precio de la electricidad.

Por tanto, si el impuesto mencionado se diseña de forma que esté directamente vinculado al precio de los derechos del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE y tiene por objeto aumentar el precio de los derechos de emisión, podrá considerarse una compensación por los mayores costes indirectos. La Comisión considerará que la medida es compatible con el mercado interior si se cumplen las siguientes condiciones acumulativas: a) Las ayudas solo se otorgan a los sectores y subsectores enumerados en el anexo II de las Directrices sobre ayudas estatales del régimen de comercio de derechos de emisión para compensar los costes indirectos adicionales resultantes del impuesto; b) La intensidad de ayuda y las intensidades máximas de ayuda se calculan como se define en los puntos 27 a 30 de dichas Directrices. El precio a futuro de los derechos del régimen de comercio de derechos de emisión puede sustituirse por el nivel del impuesto nacional; y c) Las ayudas se conceden como una cantidad fija a tanto alzado que puede abonarse al beneficiario en el año en que se haya incurrido en los costes o al año siguiente. Si la ayuda se paga en el año en que se incurre en los costes, será necesario establecer un mecanismo de control a posteriori para garantizar que cualquier pago en exceso sea reembolsado antes del 1 de julio del año siguiente¹²².

A los efectos de la aplicación de las Directrices son importantes las normas definitorias, y en particular lo que se considera protección al medio ambiente e impuesto ambiental. Así, se entiende por protección del medio ambiente «cualquier medida encaminada a subsanar o prevenir los daños al medio físico o a los recursos naturales causados por las actividades del beneficiario, a reducir el riesgo de tales daños o a fomentar el uso más eficiente de dichos recursos, incluidas las medidas destinadas al ahorro de energía y la utilización de energía reno-

¹²⁰ Vid. apartado 177 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

¹²¹ Vid. apartado 178 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

¹²² Vid. apartados 179 y 180 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

vables» y por impuesto ambiental «toda exacción con una base imponible específica que tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo sea gravar determinadas actividades, bienes o servicios, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas del medio ambiente»¹²³.

Las Directrices se han de aplicar a todas las medidas notificadas a la Comisión, ya sea porque la medida no esté amparada por un Reglamento de exención por categorías, o debido a una obligación de notificación individual de las ayudas en virtud de un Reglamento de exención por categorías, porque el Estado miembro interesado decide notificar una medida que en principio estaría amparada por tal Reglamento, o para la evaluación de cualquier ayuda no notificada tras la notificación de las Directrices.

Las Directrices parten de la premisa de que el principal objetivo del control de las ayudas estatales en el ámbito del medio ambiente es garantizar que las medidas de ayuda redunden en niveles de protección superiores a los que se alcanzarían sin las ayudas, y que los efectos positivos de estas sean superiores a sus efectos negativos en lo tocante a la distorsión de la competencia, habida cuenta del principio «quien contamina paga» establecido en el Tratado.

En aras del aumento del nivel de protección ambiental, las Directrices consideran que los Estados miembros pueden desear utilizar ayudas estatales para crear incentivos individuales –al nivel de las empresas– destinados a lograr un nivel de protección superior al requerido en las normas comunitarias o a lograr un nivel de protección ambiental en ausencia de normas comunitarias. Asimismo, pueden los Estados establecer normas nacionales o tasas ambientales más elevadas que las exigidas por la legislación comunitaria, o pueden establecer tasas ambientales para aplicar unilateralmente el principio «quien contamina paga» en ausencia de aquella.

Para evaluar si una ayuda puede considerarse compatible, la Comisión sopesa la incidencia positiva de la medida de ayuda de cara a un objetivo de interés común y sus potenciales efectos secundarios negativos (por ejemplo, la distorsión del comercio y la competencia). Este análisis se formaliza en lo que se conoce como el criterio «de ponderación global» o de «sopesamiento» y puede aplicarse tanto en la fase de elaboración de normas como para la evaluación de casos concretos, articulándose en torno a tres preguntas: ¿tiene la medida de ayuda un objetivo de interés común bien definido (por ejemplo, medio ambiente)?; ¿están las ayudas concebidas de manera que permitan alcanzar el objetivo de interés común, esto es, se orienta la ayuda propuesta a resolver el fallo de mercado o a otro objetivo?¹²⁴, y finalmente, ¿son limitados la distorsión de la competencia y los efectos en el comercio, de modo que el balance global es positivo?

¹²³ Vid. apartado 1.3, «Definiciones» (19.1 y 19.15) de las Directrices para el periodo 2014-2020.

¹²⁴ En particular se pregunta si la ayuda estatal es un instrumento estratégico apropiado; si la medida tiene efecto incentivador, es decir, si modifica el comportamiento de la empresa y finalmente, si la medida es proporcionada, es decir, si podría conseguirse el mismo cambio de comportamiento con menos ayuda.

Se contemplan expresamente los criterios a seguir para la evaluación de ayudas en forma de reducciones o exenciones de los impuestos ambientales, en los apartados 167 a 180, partiendo del criterio de que la ayuda se considerará compatible siempre que contribuya, al menos indirectamente, a una mejora del nivel de protección ambiental y que las reducciones y exenciones fiscales no minen el objetivo general que se persigue.

Sin perjuicio de las competencias del Consejo a que se refiere la DIE, debemos insistir en que es la Comisión Europea la institución competente bajo el control del TJUE para determinar la compatibilidad de una ayuda estatal con el mercado interior. La «prueba de sopesamiento» –*balancing test*– para ponderar el impacto positivo de la ayuda (conseguir la finalidad de protección ambiental, instrumento apropiado, necesidad y proporcionalidad de la ayuda) para alcanzar un objetivo de interés común, respecto a sus potenciales efectos negativos (distorsión de mercado y competencia), se ha de realizar considerando también el efecto incentivador de la medida medioambiental en el proceso de modernización de las ayudas estatales.

De todo lo anteriormente expuesto, cabe deducir que en la práctica del análisis valorativo sobre las ayudas en forma fiscal que benefician a empresas o producciones en el sector de la energía, la Comisión distingue entre impuestos armonizados y no armonizados, verifica si el impuesto que enjuicia está por debajo o no del mínimo establecido por las normas armonizadoras y aplica el test de los «tres pasos» en el análisis de la selectividad material. Así, busca primero fijar la referencia del «nivel general de tributación»; a continuación, identificar la derogación o excepción que supone la medida cuestionada y, por último, estudiar y valorar si existe una justificación a esa medida y si la misma se basa en «la naturaleza o economía del sistema». En los últimos tiempos, se ha hecho notar que en su argumentación cambia este tradicional test por el «test de discriminación», de manera que cuando analiza la selectividad de un incentivo fiscal, la Comisión fija el marco general de imposición –la referencia al nivel normal del «sistema de imposición»– y busca a continuación si la medida discrimina a otras empresas o producciones, distinguiendo entre impuestos armonizados y no armonizados y basándose en factores clave como son el nivel mínimo de imposición o el efecto incentivo.

Por último, no queremos dejar de mencionar la necesidad de analizar no solo incentivos o exenciones fiscales sino también otros aspectos técnicos en la configuración de los impuestos como es la misma delimitación material del ámbito de aplicación de las normas reguladoras del impuesto, pues como ha hecho notar gráficamente CORDEWENER hablando de «impuestos asimétricos»¹²⁵, identificando hechos imposables y definiendo los supuestos de no sujeción, el legislador fiscal puede también no respetar la prohibición de ayudas estatales.

¹²⁵ CORDEWENER, A.: «Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Control», *op. cit.*, pág. 289 o LANG, M.: «State Aid and taxation: recent trends in the case law of the ECJ», *ESAL* 2, 2012, pág. 411. No lo entendió así el Tribunal de Justicia al analizar el Impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear, en su Sentencia de 4 de junio de 2015 (Asunto C-5/14, *Kernkraftwerk Lippe-Ems GmbH*, ECLI:EU:C:2015:354, *vid.* apdos. 47, 48, 53 y 79).

6. CONCLUSIONES

La aplicación de las normas comunitarias sobre el control de ayudas de Estado al ámbito de los tributos autonómicos a la energía limita de forma importante la autonomía financiera de las CC. AA. en el diseño de sus figuras tributarias.

A las deficiencias de seguridad jurídica propias del contexto general de las ayudas de Estado por la abundancia de conceptos jurídicos indeterminados y el amplio margen de discrecionalidad que la práctica de la Comisión Europea muestra en la apreciación de las circunstancias de hecho a considerar –en particular, en la consideración del criterio de la selectividad material–, se une la complejidad que el sector de la energía ofrece en sí mismo considerado y vinculado a la fiscalidad, como una de las más importantes formas de expresión de tributos medioambientales¹²⁶. Los conocidos problemas se acentúan en nuestros días ante la retirada de la Propuesta de reforma de la DIE, pese al esfuerzo del proceso de modernización y simplificación de las normas y Directrices sobre las ayudas de Estado.

Mientras tanto, a los tributos autonómicos existentes –medioambientales o no– se unen nuevos tributos propios sobre la energía y nuevos y viejos habrán de ser revisados a la luz de la doctrina del TJUE sobre ayudas de Estado, pues incluso por la mera definición de su ámbito de aplicación algunos de ellos podrían ser considerados como propiciadores de un «resultado asimétrico» incompatible con las normas del TFUE y otros, simplemente podrían ser tachados de ayudas ilegales por no notificadas. De otro lado, los principales problemas pueden venir de la mano de la selectividad material: ¿recaen nuestros impuestos autonómicos a la energía sobre determinadas empresas/sectores y no sobre los competidores en situación fáctica análoga?; ¿se aplica en nuestros impuestos la finalidad medioambiental que se confiesa les inspira y de manera no discriminatoria?

A nuestro juicio, a la luz de la jurisprudencia comunitaria, algunos de los tributos autonómicos a la energía pueden constituir ayudas estatales en los términos del artículo 107.1 del TFUE por el mero hecho de no contener verdaderamente un incentivo en su configuración legal o por no encontrar este su adecuado reflejo en la definición de los elementos del tributo, con el resultado de discriminar a empresas en situación comparable, de no poder justificarse tal discriminación en la lógica ambiental del tributo.

El principal problema de legalidad se plantea a nuestro juicio en España, y en el estado actual de las normas en vigor, en relación con algunos impuestos autonómicos sobre emisiones, en los que, tratando de coordinarse con el régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE), se declaran no sujetos determinados supuestos o emisiones de gases de efecto invernadero (GEI)¹²⁷. Para valorar el riesgo de ilegalidad (por no notificación a la Comisión Europea) o de incompatibilidad (por constituir ayudas selectivas), debe tenerse en cuenta la doctrina y los criterios de la

¹²⁶ Vid. sobre el tema MERINO JARA, I.: «Ayudas de Estado y confianza legítima», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2009.

¹²⁷ Si bien la Propuesta de reforma de la DIE preveía la exención impositiva para ciertos sectores y subsectores ligados al comercio de derechos de emisión, en el estado actual de la armonización fiscal comunitaria esta medida está sometida al control de la Comisión Europea.

Comisión Europea expuestos en los apartados 179 y 180 de las nuevas Directrices para ayudas al medio ambiente y la energía, y además, a la vista de los antecedentes de reducciones de impuestos sobre emisiones contaminantes, para no crear dobles costes a las empresas sujetas al RCDE, como son los que se apreciaron en los casos danés, sueco y esloveno, que presentan distinta argumentación y a resultas también de cómo han sido resueltos algunos casos por el TJUE¹²⁸. Asimismo, debe analizarse la posibilidad de que una «no sujeción» o la mera delimitación del ámbito de aplicación del impuesto puedan ser consideradas como ayudas de Estado «negativas», «simétricas» o «de facto» según reciente jurisprudencia comunitaria por constituir una exención en sentido técnico.

Para que se considere claramente el efecto incentivador de la medida fiscal en favor del medio ambiente han de cumplirse las condiciones establecidas por la DIE y ha de contribuir esta a impulsar a las empresas sujetas al pago del impuesto en favor del medio ambiente a reducir su nivel de contaminación. Debe tenerse en cuenta que en el caso de Suecia, los tipos de gravamen mínimos armonizados por la DIE se recogían a través de dos impuestos: un impuesto energético y un impuesto sobre el dióxido de carbono, pero fueron analizados como un único tributo para valorar si se trataba de una ayuda de Estado.

El riesgo existe y ante la retirada de la Propuesta de la reforma de la DIE¹²⁹, hasta que pueda concretarse una solución comunitaria a los problemas de duplicidad de costes, en ausencia de regulación internacional y comunitaria, la exención o no sujeción de nuestros impuestos autonómicos a las emisiones contaminantes seguirán planteando problemas de ilegalidad o incompatibilidad, que habrán de analizarse al amparo del grupo normativo comunitario europeo, al que hemos hecho referencia. Otros tributos propios que requieren una reflexión son los «cánones» gallego y castellano-manchego que recaen sobre la producción de energía eólica, por cuanto que no gravan a los productores de otro tipo de energías con igual o mayor impacto visual o ambiental.

Por todo lo expuesto, creemos que son precisas futuras reformas tributarias para adecuar nuestros tributos autonómicos a la energía a las reglas de la UE sobre control de ayudas de Estado.

¹²⁸ Vid. as. N 22/08 –Suecia– *CO₂ tax reduction for fuel used in installation covered by EU ETS*, C (2008) 1917; C 46/2006 –Suecia– *reducción del impuesto sobre las emisiones de CO₂ aplicado al consumo de combustibles en instalaciones cubiertas por el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE* C (2006) 297; C 41/2006 –Dinamarca– *devolución del impuesto sobre las emisiones de CO₂ aplicado al consumo de combustibles sujetos a cuota de industria*, C (2006) 274; C 46/2006; y las decisiones de la Comisión de 23 de noviembre de 2005, *relativa a los regímenes de ayudas estatal ejecutados por Eslovenia en el marco de su legislación sobre el impuesto de emisión de dióxido de carbono*, C (2005) 4435 y de 17 de junio de 2009, *relativa a la ayuda estatal C 41/06 (ex N 318/A/04) que Dinamarca tiene previsto ejecutar para la devolución del impuesto sobre las emisiones de CO₂ aplicado al consumo de combustibles sujetos a cuotas en la industria*, C (2009) 4517.

¹²⁹ Una posible solución apuntada por algunos autores consistiría en que la misma Directiva contemplara la exención de los impuestos a emisiones de CO₂ y demás GEI de los supuestos que caen en el ámbito de la Directiva 2003/87. Vid. ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I.: «State aid and the EU Council Directive 2003/96/EC: the case for augmenting the environmental component», *Critical Issues in Environmental Taxation*, vol. VIII, Oxford: Oxford University Press, 2010, págs. 448 y ss.