

NUEVAS PERSPECTIVAS EN LA POLÍTICA FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA ENERGÉTICA Y SU INCIDENCIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR
MARÍA DEL CARMEN CÁMARA BARROSO

Universidad de Jaén

Extracto:

LA armonización de la imposición sobre la energía y los productos energéticos en el seno de la Unión Europea, centrada actualmente en la Directiva 2003/96/CE y que tiene su reflejo a nivel nacional en nuestra Ley de Impuestos Especiales, ha estado orientada, desde sus inicios, esencialmente a la consecución de los objetivos del mercado único o interior europeo y aparentemente también, aunque en la práctica en menor grado, a la protección del medio ambiente. Este trabajo pretende destacar cuáles pueden ser, en nuestra opinión, los aspectos más controvertidos de la misma, así como tratar de señalar cuál podría ser la línea a seguir en su futura configuración, a tenor de lo dispuesto en las últimas propuestas forjadas en la Unión Europea y sin perder de vista el actual contexto de crisis económica, que sin duda alguna presidirá cualquier opción al respecto.

Palabras clave: armonización fiscal, crisis económica, energía, medio ambiente y mercado único o interior.

NEW PERSPECTIVES IN EUROPEAN UNION TAX POLICY ON ENERGY MATTER AND ITS EFFECT IN SPANISH TAX SYSTEM

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR
MARÍA DEL CARMEN CÁMARA BARROSO

Universidad de Jaén

Abstract:

THE harmonization of the taxation over energy and its products in the scope of the European Union, currently focused on the Directive 2003/96/CE which has its reflection at a national level in our Special Taxes Law, has been mainly oriented since its beginning to reach the objectives of the single European market and, also apparently, although in practice in a lower degree, environment protection. This essay tries to highlight which can be, in our opinion, its most controversial aspects, as well as it intends to point out which can be the guideline to be followed in its future configuration according to what is disposed in the last proposals forged in the European Union and without losing sight of the present context of economic crisis, which, without any doubt, will lead any option respecting it.

Keywords: tax harmonization, economic crisis, energy, environment and internal market.

Sumario

1. Descripción de la problemática analizada.
2. La fiscalidad de la energía en la Unión Europea y en España: fortalezas y debilidades.
3. Futuro de la imposición energética en la Unión Europea y su proyección en España.
4. Posibles líneas de actuación.

Bibliografía.

1. DESCRIPCIÓN DE LA PROBLEMÁTICA ANALIZADA

La armonización de la fiscalidad energética, en particular la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, y sus predecesoras, la Directiva 92/82/CEE, de 19 de octubre, relativa a la aproximación de los tipos del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos, y la Directiva 92/81/CEE, de 19 de octubre, relativa a la armonización de las estructuras del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos, además de contribuir, en cierto modo, al logro de un objetivo específico como es la protección del medio ambiente ¹, ha sido, desde sus inicios, concebida, fundamentalmente, para evitar distorsiones en la competencia dentro del mercado único o interior, garantizando que este sector quede sometido a una carga, al menos, similar en toda la Unión Europea ². En este sentido, SACCHETTO pone

¹ Aunque la protección del medio ambiente ha sido, desde el comienzo, uno de los logros a conseguir por la Unión Europea, no sería hasta la entrada en vigor del Acta Única Europea, en 1987, cuando esta quedara configurada expresamente como objeto de su política, mediante la introducción en el Tratado de la Comunidad Económica Europea del Título VII relativo a la protección del mismo. Este Título VII, con el Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE), hecho en Maastricht en 1992, se convertiría en el Título XVI del Tratado de la Comunidad Europea (en adelante, TCE) y, posteriormente, con el Tratado de Ámsterdam de 1997, en el Título XIX de dicho texto. A día de hoy, la protección del medio ambiente queda configurada en el Título XX del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), que viene a sustituir al TCE a partir del Tratado de Lisboa de 2007. En palabras de SERRANO ANTÓN «el Acta Única Europea supuso la "constitucionalización" de la política que sobre medio ambiente ha venido desarrollando la Unión Europea» («Medidas tributarias medioambientales: la "Ecotasa de la Unión Europea"», en *Derecho del medio ambiente y Administración Local*, Madrid, Civitas, 1995, pág. 793).

² En este sentido, CHICO DE LA CÁMARA considera que «el objetivo de la Unión Europea de protección al medio ambiente queda en un segundo plano cuando entra en juego una posible restricción a las libertades comunitarias» («Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 237, 2004, pág. 33). Así, BAÉZ MORENO y RUIZ ALMENDRAL señalan acertadamente como, en lo que a fiscalidad energética se refiere, «todo el marco normativo o margen de actuación posible para los Estados miembros está supeditado a que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior» («La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria», en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 268, 2007, pág. 34). Del mismo modo, VERRIGNI entiende que el proceso de armonización de las accisas ha constituido un pasaje esencial para la realización del mercado único o interior ya que, debido a la influencia directa de dichos tributos sobre el precio de los productos, se hacía necesaria la supresión de las fronteras fiscales entre los Estados miembros, eliminando así los obstáculos a la libre circulación de las mercancías («Le accise» en *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, tomo I, Bologna, Scuola di Polizia Tribu-

de manifiesto como, al inicio del proceso de armonización en la Unión Europea, el factor fiscal era tenido en cuenta únicamente como un obstáculo a salvar para la consecución de los objetivos principales del Tratado ³.

Pese a ello, en los últimos años, la imposición sobre la energía se ha venido configurando como un instrumento fundamental al servicio de los Estados miembros para alcanzar los objetivos de la Unión Europea en materia de medio ambiente y, así, poder dar cumplimiento a los postulados del Protocolo de Kyoto de 1997. En esta misma línea, la Comisión ha señalado recientemente en su informe «Las reformas fiscales de los Estados miembros de la UE: desafíos de política fiscal para el crecimiento económico y la sostenibilidad fiscal», de 10 de octubre de 2011, como, en la mayoría de los Estados miembros, el desarrollo de la imposición medioambiental se está llevando a cabo a través de la imposición energética ⁴.

Sin embargo, y pese a la evidente necesidad de conseguir una tutela adecuada del medio ambiente, en el actual contexto de crisis económica en el que se encuentra inmerso Europa, y ante la difícil aceptación por parte del contribuyente de un aumento de la carga tributaria sobre la capacidad económica clásica, esto es, renta y patrimonio ⁵, se hace cada vez más necesaria la utilización de instrumentos que procuren, al mismo tiempo que se consiguen ciertos avances en materia medioambiental, la obtención de unos mayores ingresos a las arcas públicas de los diferentes Estados miembros ⁶.

Así, la Comisión, en su comunicación *Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único*, afirmó que la utilización de los ingresos derivados de los impuestos y gravámenes ambientales incide en varios ámbitos del Derecho de la Unión Europea, al margen de la política medioam-

taria della Guardia di Finanza, 2003, pág. 487). De forma similar, LUCHENA MOZO afirma que «los impuestos sobre la energía son más antiguos que el interés de protección ambiental y responden inicialmente a finalidades recaudatorias» («Fiscalidad y medio ambiente», en *Nueva Fiscalidad*, n.º 5, 2003, pág. 43).

³ Cfr. SACCHETTO, C.: «La politica fiscale della CEE e le prospettive dell'armonizzazione fiscale», en *Diritto Comunitario e degli scambi internazionali*, n.º 1, 1982, pág. 800.

⁴ «Tax Reforms in EU Member States: tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability», en *Taxation Papers*, n.º 28, 2011.

⁵ Pese a ello, el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, ha señalado la necesidad de asegurar la estabilidad de nuestra economía con una mayor contribución por parte de quienes tienen una mayor capacidad económica. No creemos que los productos de precios muy altos e inestables, y de cuyo consumo no se puede prescindir en la vida cotidiana, como es el caso de los carburantes, sean los más adecuados para soportar una desorbitada fiscalidad.

⁶ La Comisión, en su comunicación Europa 2020 –*Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador*–, COM (2010) 2020 final, de 3 de marzo, ya indicó la importancia de desplazar la presión fiscal desde el trabajo a los impuestos sobre la energía y medioambientales. De otro lado, la Recomendación del Consejo relativa al programa nacional de reforma de 2011 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el programa de estabilidad actualizado de España (2011-2014), SEC (2011) 817 final, de 7 de junio, contempló la posibilidad de potenciar la competitividad española disminuyendo, de forma neutra para el presupuesto, el nivel relativamente alto de las contribuciones sociales, a fin de reducir los costes laborales no salariales. En este sentido, se señala que los impuestos sobre la energía, especialmente los impuestos sobre los carburantes, se mantienen a un nivel relativamente bajo en nuestro país y que, por lo tanto, pueden constituir una posible fuente de ingresos compensatorios. Al hilo de esta cuestión CARBAJO VASCO pone de manifiesto como «la opinión pública suele aceptar más fácilmente la implantación de nuevos gravámenes si estos figuran con la categoría "medioambiental"» («Sobre el concepto de tributo medioambiental. A vueltas con un viejo tema», en *Boletín de Actualidad Crónica Tributaria*, n.º 5, 2010, pág. 13).

biental, especialmente en las políticas sobre competencia, mercado único y fiscalidad⁷. Como ya señalara FICHERA, la imposición energética tiene una importante incidencia, al mismo tiempo, sobre la política económica y social (industrial, de transporte, energética, ambiental, etc.) y la fiscal de la Unión Europea, en cuanto asegura importantes ingresos a los diferentes Estados miembros⁸. En el mismo sentido, DEKETELAERE considera que el tratamiento ofrecido al medio ambiente en la Unión Europea es «ambiguo», ya que, aunque se quiere dar la impresión de que la protección del mismo es un objetivo central de su política, en términos reales, «sirve», fundamentalmente, para la realización de los objetivos y prioridades de otras políticas como puede ser, por ejemplo, la de transporte⁹.

En este sentido, es evidente que, a día de hoy y según su configuración actual, los impuestos energéticos se recaudan, fundamentalmente, para obtener ingresos, con independencia de que a través de los mismos se puedan lograr a su vez, en mayor o menor medida, objetivos tales como la consecución de un uso eficiente de la energía o la promoción de fuentes de energía limpias o renovables¹⁰.

Así, pese a la supuesta y poco convincente finalidad extrafiscal del Impuesto sobre Hidrocarburos, orientada a la protección del medio ambiente, señalada en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, en la práctica, nos encontramos ante un tributo de gran importancia recaudatoria que grava un consumo muy extendido con una demanda muy inelástica¹¹. Si el Impuesto sobre Hidrocarburos se estructurase como un estricto impuesto extrafiscal, el principal objetivo en su articulación tendría que ser la disminución de las emisiones de CO₂, principal causante del efecto invernadero, de tal forma que el éxito del mismo no debería residir en un incremento de su recaudación, sino en todo lo contrario. En palabras de HERRERA MOLINA, «el Impuesto sobre Hidrocarburos tiene un fin esencialmente recaudatorio adornado con ciertas pinceladas ambientales»¹².

Hasta el momento la tendencia del legislador tributario ha sido la de incrementar los tipos de gravamen del impuesto sin considerar cómo conseguir unas menores emisiones de gases de efecto invernadero en función de la determinación de unos tipos de gravamen inferiores para aquellos car-

⁷ COM (97) 9 final, de 26 de marzo.

⁸ Cfr. FICHERA, F.: «L'armonizzazione delle accise», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. LVI, parte I, 1997, pág. 243. Así, ORTIZ CALLE señala que «la protección ambiental constituye una política de carácter transversal que, en cuanto tal, es susceptible de incidir en las restantes actuaciones comunitarias» («La adhesión de España a las instituciones europeas y su incidencia en la protección fiscal del medio ambiente», en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 315, 2011, pág. 95).

⁹ Cfr. DEKETELAERE, K.: «European environmental tax policy: proposal for a policy vision and a legal framework», en *European Environmental Law Review*, January, 1996, pág. 10.

¹⁰ En esta línea, es bastante explícito el preámbulo del Real Decreto-Ley 8/2009, de 12 de junio, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementos de crédito, por importe total de 19.821,28 millones de euros, y se modifican determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, encargado de incrementar los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos en España. En el mismo se señala que «siendo la finalidad de esta imposición esencialmente recaudatoria, puede constituirse también en un instrumento al servicio de la política de protección del medio ambiente».

¹¹ Así, ALONSO GONZÁLEZ señala la «escasa resistencia de los contribuyentes al pago, habida cuenta de que se trata de consumos inelásticos toda vez que el mismo apenas se altera pese a la elevación de su fiscalidad» («Los impuestos especiales como tributos medioambientales», en *Derecho del medio ambiente y Administración Local*, cit., pág. 658).

¹² Cfr. HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2000, pág. 324.

burantes menos contaminantes. Sin embargo, recientemente, la Comisión ha presentado una propuesta de revisión de las normas obsoletas sobre la fiscalidad de los productos energéticos en la Unión Europea que propone una modificación del régimen actual de la imposición sobre la energía, de tal forma que se tengan en cuenta las emisiones de dióxido de carbono de los productos sometidos a la misma, y así su repercusión en el medio ambiente, al tiempo que se consigue un incremento de ingresos, mediante una división del tipo mínimo del impuesto en dos partes, una basada en las emisiones de CO₂ del producto energético y otra en el contenido energético del mismo¹³.

Consideramos positiva la iniciativa de la Unión Europea en este sentido pues, siguiendo a PERRONE CAPANO, entendemos que algunos problemas ambientales, por su dimensión, no pueden ser resueltos a nivel nacional¹⁴. En este contexto, ORTIZ CALLE considera que «la regla de oro de la protección ambiental es pensar globalmente y actuar localmente», de manera que el núcleo central de la política ambiental resida en la Unión Europea pero se ejecute a nivel nacional¹⁵.

En las páginas siguientes intentaremos definir, de un modo sintético, cuáles son los aspectos de mayor relevancia en la regulación actual de la imposición energética, tanto en el plano europeo como nacional, así como señalar cuál será, en nuestra opinión, la evolución y el futuro de la misma en el contexto económico en el que nos movemos y al hilo de lo establecido en los últimos documentos publicados por las distintas instancias de la Unión Europea.

2. LA FISCALIDAD DE LA ENERGÍA EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN ESPAÑA: FORTALEZAS Y DEBILIDADES

Como ya hemos señalado, es innegable el papel que ha jugado la imposición sobre la energía en la consecución de los objetivos de la Unión Europea y, por ende, en la construcción del mercado único o interior. Así, en opinión de CAYÓN GALIARDO, FALCÓN Y TELLA y DE LA HUCHA CELADOR a la imposición sobre aceites minerales, y por extensión de la energía, se ha dedicado en la Unión Europea una «atención notablemente superior a la destinada a los restantes impuestos sobre consumos específicos»¹⁶. Se hace necesario destacar, en tal sentido, la importancia de la Directiva 2003/96/CE. El limitado campo de aplicación de sus predecesoras, que reducían su ámbito objetivo a los hidrocarburos, dejando así fuera de gravamen a la electricidad y otros productos energéticos, perjudicaba el buen funcionamiento del mercado único o interior. Pese a ello, la Directiva 2003/96/CE presenta una serie de problemas entre los que podemos señalar, fundamentalmente, los siguientes: (i) el hecho

¹³ COM (2011) 169 final, de 13 de abril –Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad–.

¹⁴ Cfr. PERRONE CAPANO, R.: «L'imposizione e l'ambiente», en *Tratato di Diritto Tributario*, vol. I, tomo I, Padova, CEDAM, 1994, pág. 483.

¹⁵ Cfr. ORTIZ CALLE, E.: «Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente», en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 234, 2004, pág. 67.

¹⁶ Cfr. CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F.: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990, pág. 472.

de que la configuración actual de la misma no refleje las propiedades energéticas y medioambientales de los diferentes carburantes, promoviéndose, implícitamente, aquellos que contaminan en un mayor grado¹⁷; (ii) el tratamiento fiscal ofrecido, sin ninguna justificación, a algunas fuentes de energía fósil como, por ejemplo, el carbón¹⁸; y (iii), por último, el deficiente tratamiento fiscal otorgado a los biocarburantes –entendidos estos como aquellos productos elaborados a partir de materia vegetal, incluidos en la denominada «biomasa»–, probablemente, fruto del hecho de que estas normas fueron elaboradas en un momento en el que el consumo de los mismos no era accesible para la mayor parte de la sociedad.

En concreto, en lo que a biocarburantes se refiere, se hace preciso señalar que, desde hace ya unos años, las distintas instancias de la Unión Europea han tratado de fomentar incesantemente el desarrollo de los mismos, por ser considerados como sustitutos directos de los combustibles fósiles que, al estar producidos a partir de materia orgánica, provocan importantes reducciones en las emisiones de gases de efecto invernadero, pues emiten, en su combustión, mucho menos CO₂ que los carburantes fósiles, contribuyendo de este modo con la consecución de los objetivos del Protocolo de Kyoto¹⁹.

Así, ha sido frecuente la utilización extrafiscal del instrumento tributario, como mecanismo de incentivo o estímulo, mediante el establecimiento de exenciones a los biocarburantes en los diferentes Estados miembros. En este sentido, se hace necesario destacar la importancia de la previsión contenida en el artículo 16 de la Directiva 2003/96/CE que permite la posibilidad de aplicar una exención o un tipo reducido a estos, bajo una serie de condiciones, con la finalidad de reducir la incidencia de su mayor coste de producción con respecto a los combustibles fósiles, siempre y cuando dicha reducción no conduzca a una sobrecompensación de los costes adicionales que pudiera afectar a la consecución de los objetivos del mercado único o interior.

¹⁷ Así, el informe «Las reformas fiscales de los Estados miembros de la UE: desafíos de política fiscal para el crecimiento económico y la sostenibilidad fiscal», arriba indicado, señala como más de la mitad de los Estados miembros de la zona euro ofrecen un tratamiento mucho más favorable al gasóleo, frente a la gasolina sin plomo, no justificado desde un punto de vista ambiental. Ya en su momento, GALÁN SÁNCHEZ indicó que «sería conveniente hacer converger el tipo mínimo del impuesto especial comunitario aplicable al gasóleo no profesional hacia el aplicable a la gasolina sin plomo» («Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre Hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria», en *Estudios sobre la fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pág. 69).

¹⁸ Imposición sobre el carbón que, en España, introducida en la Ley 38/1992 a través de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea, tiene un carácter meramente testimonial al declararse exento prácticamente todo su consumo.

¹⁹ En la comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo –*Energías renovables: en marcha hacia el objetivo de 2020*–, COM (2011) 31 final, de 31 de enero, se señaló que la política de la Unión Europea en materia de energías renovables, iniciada con la adopción del Libro Blanco para una estrategia y un plan de acción comunitarios, COM (97) 0599 final, de 26 de noviembre, ha venido determinada por la necesidad de «descarbonizar» el sector energético y paliar la creciente dependencia de las importaciones de combustibles fósiles procedentes de regiones de fuera de la Unión Europea caracterizadas por una fuerte inestabilidad política. Así, la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE, considera fundamental el papel que desempeñan los biocarburantes en el fomento de la seguridad del abastecimiento energético y en la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.

En particular, en el ordenamiento jurídico español, el artículo 50 de la Ley 38/1992 prevé la aplicación de un tipo cero para los biocarburantes (bioetanol, biometanol y biodiésel) hasta el 31 de diciembre de 2012. Se trata de un beneficio fiscal con carácter temporal, ya que a partir de esa fecha pasarán a tributar a los tipos impositivos que graven en cada momento la gasolina sin plomo de 95 IO, en el caso de que se trate de bioetanol o biometanol, y el gasóleo para uso general, en el caso del biodiésel ²⁰.

Por su parte, el artículo 50 bis del mismo texto normativo señala que dichos tipos se aplican exclusivamente sobre el volumen de biocarburante, sin que puedan extenderse al volumen de otros productos con los que pudieran utilizarse mezclados. Además, en su inciso segundo, permite que, siempre que la evolución comparativa de los costes de producción de los productos petrolíferos y de los biocarburantes lo aconseje, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado puedan fijar el importe de los tipos impositivos previstos para estos, en atención a las referidas circunstancias, estableciendo, en su caso, tipos de gravamen positivos.

A pesar de que no es posible negar un cierto efecto positivo a tales exenciones fiscales, al ser adoptadas de forma unilateral por algunos Estados miembros, no constituyen soluciones eficaces a largo plazo. Por lo tanto, se hace necesario introducir el interés ambiental, entendido como un verdadero incentivo al cuidado del medio ambiente, en la fiscalidad sobre la energía a nivel europeo. En el siguiente apartado trataremos de ver la respuesta que propone la Comisión a la solución de este problema.

En otro orden de ideas, y antes de pasar a analizar en profundidad el contenido de la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE, centrándonos ya en el plano interno, se hace preciso señalar que, en nuestro ordenamiento jurídico, junto al Impuesto sobre Hidrocarburos, regulado en la Ley 38/1992, se aplica, desde 2001, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH), como tributo que grava en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, no armonizado a nivel de la Unión Europea, y dirigido, básicamente, a aumentar la corresponsabilidad fiscal (autonomía financiera) de las comunidades autónomas ²¹.

²⁰ Si bien es cierto que podía llegar a pensarse que la exención concedida a los biocarburantes en la Ley 38/1992 se encuadra dentro del concepto de ayuda de Estado, contenido en el artículo 107 del TFUE (antiguo art. 87 TCE), que entiende «incompatibles 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», las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente de 2001 –2001/C 37/03–, vigentes en el momento del nacimiento de la exención a los biocarburantes en el ordenamiento jurídico español, introducida en el mismo a través de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y cuya última redacción fue dada por la Ley 22/2005, que suponen una excepción a la prohibición de ayudas de Estado bajo determinadas circunstancias, entendiendo que la exigencia de la protección del medio ambiente puede constituir un objetivo en virtud del cual algunas ayudas de Estado pueden ser compatibles con el mercado único o interior, consideraron que estas podían admitirse en determinadas condiciones por un periodo limitado de 10 años, lapso de tiempo por el que fueron introducidas en nuestro país (1992-2012).

²¹ Así, el artículo 4.2. de la Directiva 2003/96/CE entiende por nivel de imposición «la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo». BORRERO MORO señala como, de

El 14 de junio de 2001, AUJEAN, en aquel momento Director General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión, en contestación a las cuestiones planteadas por el profesor LASARTE, Presidente de la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas aplicables a partir de 2002, en torno a la posibilidad de creación de nuevas figuras de la imposición indirecta que incrementaran la autonomía financiera de las comunidades autónomas, afirmó que España podría crear nuevos impuestos nacionales sobre los hidrocarburos, siempre que se cumplieran las siguientes condiciones: (i) que no tuvieran un objetivo presupuestario; (ii) que se hiciera coincidir su exigibilidad con el momento de la puesta a consumo; y (iii) que no se establecieran tipos de gravamen diferentes en las distintas comunidades autónomas²².

Pocos meses después nacería en el ordenamiento jurídico español el IVMDH, creado por el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con la condición de impuesto estatal cedido, desde el momento de su implantación, a las comunidades autónomas y quedando afectada su recaudación a la cobertura de gastos en materia de sanidad y, en su caso, tal y como se desprende del tenor literal de la norma, a la financiación de actuaciones medioambientales²³. El IVMDH, pese a ser un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos, gravando en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, no se incluye dentro de los impuestos especiales, regulados en la Ley 38/1992²⁴.

este modo, «el cumplimiento por los distintos Estados miembros de los niveles mínimos comunitarios de imposición puede conseguirse mediante el establecimiento de diversos impuestos indirectos sobre los hidrocarburos, a excepción del IVA, siempre que se alcance el nivel mínimo de imposición fijado por la Unión Europea («La necesaria reconversión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el marco del nuevo sistema de financiación autonómico», en *Crónica Tributaria*, n.º 137, 2010, pág. 74).

²² Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas aplicable a partir de 2002: *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 195-215.

²³ El artículo 9 de la Ley 24/2001 dispone que el tipo de gravamen aplicable a cada producto gravado se forma mediante la suma de los tipos estatal y autonómico, siendo el autonómico aquel que, conforme a lo previsto en la ley que regule la cesión de tributos a la comunidad autónoma, sea aprobado por la comunidad autónoma. Si la comunidad autónoma no hubiese aprobado tipo alguno, el tipo de gravamen del impuesto será únicamente el estatal. El punto 3 del apartado uno de dicho artículo 9 señala que los rendimientos que se derivan del IVMDH quedan afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria y que, en su caso, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos «podrá» dedicarse a la financiación de actuaciones medioambientales. No entendemos muy bien la relación entre el gasto que se pretende financiar (fundamentalmente sanitario) y el objeto de gravamen del impuesto; además, siguiendo a HERREIRA MOLINA, podemos afirmar que «la mera afectación de las sumas recaudadas constituye una nota externa a la estructura del tributo que no basta para atribuirle el calificativo de ambiental» (*Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, cit., pág. 58). Hasta el momento han sido ocho las comunidades autónomas, sin tener en cuenta los regímenes forales de Navarra y el País Vasco, que han hecho uso de su capacidad normativa para aplicar el tramo autonómico del impuesto: Andalucía, Asturias, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid, Murcia y Valencia.

²⁴ En principio, y pese a no encontrarse armonizado conforme a directivas comunitarias, no entra en colisión con el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios –Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme– (actual art. 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido), que permitía la posibilidad del «mantenimiento o establecimiento por un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, sobre consumos específicos, de derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios».

En nota de prensa de 6 de mayo de 2008 la Unión Europea comunicó que la Comisión había tomado medidas contra España en relación con la aplicación del IVMDH, mediante notificación formal, en forma de Dictamen motivado, no público, dentro del procedimiento de infracción del artículo 258 del TFUE (art. 226 del antiguo TCE, vigente en el momento de iniciación del procedimiento), previendo la remisión de este asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea si en el plazo de dos meses España no adoptaba las medidas oportunas. De momento no hay noticias de que la Comisión haya enviado el caso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, por tanto, a día de hoy, dicho impuesto se sigue aplicando en nuestro país.

En concreto, la Comisión argumentaba que el IVMDH no cumplía con los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, vigente en aquel momento y derogada por la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, por las siguientes razones ²⁵: (i) el devengo no se ajusta al del Impuesto sobre Hidrocarburos por no tener lugar en el momento en que los productos dejan el último depósito fiscal, sino en una fase posterior cuando los productos se venden al consumidor en las estaciones de servicio y (ii) considera que el objetivo principal del impuesto es fortalecer la autonomía de las comunidades autónomas, proporcionándoles los medios necesarios para aumentar sus ingresos tributarios mediante el reconocimiento de una mayor potestad tributaria, lo que nada tiene que ver con el sentido que la expresión «finalidad específica» tiene en la Directiva.

Como ya hemos señalado, la Comisión Europea aún no ha enviado el caso, y tampoco creemos que lo haga de forma inminente, al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con una aparente voluntad de alargar cuanto sea posible el procedimiento, confiando en la reforma a operar por España y, probablemente, también con el buen criterio de no provocar especiales quebrantos recaudatorios en plena crisis económica. A continuación trataremos de señalar en qué medida puede afectar a la vigencia de este impuesto en el ordenamiento jurídico español la propuesta de modificación de la Directiva a la que venimos haciendo referencia.

3. FUTURO DE LA IMPOSICIÓN ENERGÉTICA EN LA UNIÓN EUROPEA Y SU PROYECCIÓN EN ESPAÑA

A pesar de que la mayoría de los impuestos indirectos están armonizados a nivel de la Unión Europea, existen diferencias significativas en el nivel de la imposición sobre el consumo en los diferentes Estados miembros. Así, en lo que nos interesa, y tal y como se desprende del informe «Las reformas fiscales de los Estados miembros de la UE: desafíos de política fiscal para el crecimiento

²⁵ El artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE (actual art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CE) permitía que los productos objeto de los impuestos especiales (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco) pudieran estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica a condición de que respetasen las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

económico y la sostenibilidad fiscal», la imposición energética y ambiental se ha venido incrementando en algunos Estados miembros en los últimos años²⁶. En este contexto, se venía haciendo necesaria una revisión de la Directiva 2003/96/CE y, con ello, una aproximación de los tipos de gravamen de los diferentes países de la Unión Europea, evitando así una distorsión mayor de la competencia entre los diferentes Estados miembros que impida la consecución del mercado único o interior.

Ya en su momento, el Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas señaló la necesidad de llevar a cabo una revisión de la Directiva, entendiendo como una opción posible la división de los niveles mínimos de imposición en elementos energéticos y medioambientales, lo que se reflejaría a nivel nacional en un impuesto sobre el consumo de energía y un impuesto medioambiental²⁷. Este enfoque podría permitir una diferenciación fiscal a favor de las fuentes de energía más respetuosas con el medio ambiente²⁸.

Finalmente, el 13 de abril de 2011, la Comisión presentó la propuesta de Directiva que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Con esta propuesta se pretende, fundamentalmente, «desdoblar» el tipo mínimo de gravamen a aplicar a los productos contenidos en su ámbito objetivo en dos: (i) una imposición energética vinculada a las emisiones de CO₂ en todos aquellos sectores que no cubra la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo²⁹; y (ii) una imposición basada en el

²⁶ Así, por ejemplo, y según la información contenida en dicho texto, en Finlandia se ha reestructurado la imposición sobre la energía teniendo en cuenta tanto el contenido energético como las emisiones de CO₂ de los productos sometidos al impuesto y en Irlanda se ha introducido un impuesto sobre las emisiones de CO₂.

²⁷ COM (2007) 140 final, de 28 de marzo.

²⁸ Unos años atrás, la Comisión, en su comunicación COM (92) 226 final –*Proposal for a Council Directive introducing a tax on carbon dioxide emissions and energy*–, de 30 de junio, señaló su intención de introducir un impuesto sobre las emisiones de CO₂ (volumen, en toneladas, de dióxido de carbono emitido por combustión en presencia de un exceso de oxígeno) y la energía (valor energético de los productos gravados medido en gigajulios). Pese a que los objetivos de la misma eran bastante ambiciosos, y sus resultados habrían sido, probablemente, satisfactorios, su entrada en vigor quedaba condicionada a la introducción por otros países de la OCDE de un impuesto similar, debido a que la aplicación de un impuesto ecológico exclusivamente en el ámbito de la Unión implicaba una pérdida de competitividad de la industria europea, lo que no llegó a producirse. Seguidamente, en 1995 –COM (95) 172 final, de 10 de mayo– la Comisión presentó un texto modificado de la anterior Directiva –*Amended Proposal for a Council Directive introducing a tax on carbon dioxide emissions and energy*–, más flexible y que ofrecía una mayor discrecionalidad a los Estados miembros, que tampoco llegó a aprobarse. Posteriormente, en 1997 –COM (97) 30 final, de 12 de marzo–, se realizó otra propuesta de Directiva por la que se reestructuraba el marco comunitario para la tributación de los productos energéticos, que ya no pretendía la creación de un impuesto nuevo sobre la energía sino una reestructuración del marco comunitario vigente para la tributación de los productos energéticos. Finalmente, el 27 de octubre de 2003, se concluyó con la aprobación de la Directiva 2003/96/CE, que concedía aún un mayor margen de maniobra a los Estados miembros, estableciendo un tipo mínimo de gravamen, que mantiene las posibles distorsiones de la competencia entre los distintos países de la Unión Europea dentro de unos márgenes aceptables, acompañado de diferentes exenciones, tipos cero, bonificaciones o periodos de inaplicación. Para RAPONI la evolución histórica de la iniciativa de la Comisión de introducir un impuesto sobre las emisiones de CO₂ y la energía demuestra la dificultad de poner de acuerdo a los Estados miembros en la introducción de los llamados impuestos «verdes» («Common system for the taxation of energy products», en *EC Tax Review*, n.º 2, 1997, pág. 121).

²⁹ LUCHENA MOZO ya señaló como «el comercio de derechos de emisión y los impuestos energéticos destinados a tratar las emisiones de dióxido de carbono deberían planearse de manera que actúen como instrumentos complementarios» («Fiscalidad de la energía», en *Crónica Tributaria*, n.º 108, 2003, pág. 50).

contenido energético, dirigida a procurar unos mayores ingresos a los Estados miembros (no ya tanto a la reducción de la emisión de gases de efecto invernadero). El cuadro de la imposición mínima sobre la energía a aplicar por los diferentes países sometidos a la Directiva quedaría configurado de la siguiente manera ³⁰:

Imposición relacionada con el CO ₂	20 €/tonelada de CO ₂ (no aplicable a la electricidad)
Imposición sobre el consumo energético general	Carburante de automoción: 9,6 €/GJ (a alcanzar gradualmente en 2018)
	Combustible de calefacción y carburante de automoción utilizado para los fines establecidos en el artículo 8.2: 0,15 €/GJ (desde 2013)

Por su parte, la comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico Social Europeo –*Por una fiscalidad más inteligente para la UE: propuesta de revisión de la Directiva sobre la imposición de los productos energéticos y de la electricidad*– ³¹, de la misma fecha, señala como, a través de la modificación de la Directiva, se pretenden conseguir entre otros, los siguientes objetivos: (i) ofrecer a los biocarburantes un tratamiento fiscal que les permita aprovechar al máximo su posible potencial medioambiental; (ii) asegurar que el sector del transporte no quede al margen del esfuerzo tendente a la reducción de emisiones de CO₂; y (iii) ajustar la fiscalidad de la gasolina y el gasóleo de automoción para lograr reequilibrar la oferta y la demanda en el mercado europeo de los combustibles, que se encuentra ante una creciente necesidad de importar gasóleo de automoción, avanzando hacia una situación en la que ambos productos se graven a un mismo nivel.

Indicamos a continuación cuáles son, en nuestra opinión, los principales cambios que se introducirían en la Directiva 2003/96/CE si se llegara a aprobar la propuesta.

En lo que se refiere al fomento de la utilización de las fuentes de energía renovables, esto es, el primero de los objetivos señalado por la Comisión en la comunicación de 13 de abril de 2011, es de vital importancia hacer referencia a la modificación que se pretende operar sobre el artículo 16 de la Directiva, suprimiendo, para 2023, la opción que tienen los Estados miembros para establecer una exención o reducción para los biocarburantes, entendiéndose que a medio plazo esta disposición no será necesaria, debido a que los cambios previstos ya tienen suficientemente en cuenta las peculiaridades de los productos obtenidos a partir de la biomasa ³².

³⁰ Este desdoblamiento del tipo de gravamen implicaría una subida generalizada de los tipos mínimos de imposición aplicable a los productos energéticos, para el uso como carburante o como combustible de calefacción, pudiendo destacar como, por ejemplo, mientras que el tipo de gravamen de la gasolina sin plomo permanecería prácticamente invariable, existe una previsión de que el gasóleo de automoción llegue a alcanzar los 390 euros por 1.000 litros en 2018 (siendo a día de hoy de 330 euros por 1.000 litros), quedando así incluso por encima del tipo de gravamen de la gasolina sin plomo (que para 2018 se prevé en 360 euros por 1.000 litros).

³¹ COM (2011) 168 final, de 13 de abril.

³² Ello es debido a que, de un lado, la imposición vinculada al CO₂ se basa en los factores de emisión de CO₂ de referencia establecidos en la sección 11 del anexo 1 de la Decisión 2007/589/CE de la Comisión, de 18 de julio, 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/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, que para el caso de los biocarburantes es de 0, y, por tanto, no quedan sometidos a imposición por este concepto y, de otro, en consonancia con los valores de referencia esta-

En relación con el segundo de los objetivos señalados, esto es, asegurar que el sector del transporte no quede al margen del esfuerzo tendente a la reducción de emisiones de CO₂, la propuesta pretende eliminar la posibilidad de que los Estados miembros ofrezcan diferente tratamiento fiscal a los usos comerciales y no comerciales del gasóleo de automoción, por entenderlo incompatible con la mejora de la eficiencia energética y para poder hacer frente al creciente impacto medioambiental del transporte³³. Se eliminaría así la posibilidad, contenida en el inciso segundo del artículo 7 de la Directiva 2003/96/CE, de que los Estados miembros establezcan una diferencia a favor del uso profesional del gasóleo utilizado como carburante de automoción³⁴.

Con fecha 12 de septiembre de 2001 apareció el Libro Blanco de la Comisión de la Unión Europea –*La política europea de transportes de cara al 2010: la hora de la verdad*–³⁵ que, apostando por una necesidad de avanzar en la armonización europea de los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos, señaló como la desvinculación de los regímenes fiscales de los combustibles reservados a los usos profesionales y a los usos privados permitiría a los Estados miembros reducir las diferencias de imposición que afectan a los vehículos que consumen gasolina y a los que consumen gasóleo, entendiendo que la original distinción entre ambos estaba claramente relacionada con las necesidades económicas del transporte por carretera, principal consumidor de gasóleo. En este texto la Comisión fue más allá entendiendo como necesaria la instauración de un impuesto especial, armonizado a nivel de la Unión Europea, para el gasóleo de uso profesional, superior a la media de los impuestos sobre el gasóleo vigentes en aquel momento, para satisfacer los requisitos de las políticas europeas de transportes, medio ambiente y energía, mejorando así el funcionamiento del mercado único o interior.

Además, en otro orden de ideas, se prevé también la modificación de las exenciones o reducciones potestativas contempladas en el artículo 15³⁶: (i) de un lado, limitando algunas de ellas a la

blecidos en el anexo III de la Directiva 2009/28/CE, se observa para los mismos un contenido energético menor que para el caso de los combustibles fósiles y, por ende, una tributación menor sobre el consumo energético en general.

³³ Así, la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE en lo relativo a la adaptación del régimen fiscal especial aplicable al gasóleo utilizado como carburante de automoción para fines profesionales, y a la coordinación de la imposición de la gasolina sin plomo y del gasóleo utilizado como carburante de automoción, COM (2007) 52 final, de 13 de marzo, que queda sin efecto con la propuesta de abril de 2011, ya señaló en su momento como una mayor aproximación del nivel impositivo comunitario aplicable al gasóleo utilizado con fines profesionales respondería, de manera eficaz, al problema de la competencia desleal y daría lugar, en definitiva, a un mejor funcionamiento del mercado único o interior y a la reducción de los daños causados al medio ambiente.

³⁴ Tal y como señalara en su día el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE en lo relativo a la adaptación del régimen fiscal especial aplicable al gasóleo utilizado como carburante de automoción para fines profesionales, y a la coordinación de la imposición de la gasolina sin plomo y del gasóleo utilizado como carburante de automoción», 2008/C 44/25, de 16 de febrero, el tratamiento favorable otorgado al gasóleo profesional, que en su día se recogió en el artículo 7 de la Directiva 2003/96/CE, se reguló de tal modo por considerarse que el mismo tenía una influencia importante en el precio del transporte de mercancías y, por extensión, en la libre circulación de las mismas en el interior del mercado de la Unión Europea. Consideramos que con los beneficios fiscales ofrecidos al gasóleo profesional durante los últimos años, consiguiendo un coste más bajo del transporte y reflejándose así el precio del carburante con menor intensidad en el precio del producto transportado, se ha reducido la conciencia de la necesidad de utilización de otros medios de transportes menos contaminantes como, por ejemplo, el marítimo o el ferrocarril.

³⁵ COM (2001) 370 final.

³⁶ Así, CHICO DE LA CÁMARA, GRAU RUIZ y HERRERA MOLINA entienden que, en general, en el ámbito de la tributación medioambiental, «debería considerarse una reducción gradual de ciertos beneficios fiscales con el fin de garantizar que

imposición sobre el consumo energético general, por ejemplo, para el caso de los productos energéticos y la electricidad utilizados para el transporte de pasajeros y mercancías por ferrocarril, metro, tranvía y trolebús; y (ii) de otro, limitando la posibilidad de aplicar las mismas sobre el gas natural y el GPL utilizados como carburante hasta el 31 de diciembre de 2023, por no tratarse de una fuente de energía renovable y ante la necesidad de aumentar la cuota de mercado de estas últimas.

En este sentido, la propuesta señala también la existencia de una cierta incoherencia en el tratamiento de algunos sectores del mercado único o interior como, por ejemplo, la agricultura, al permitir el artículo 15 a los Estados miembros la posibilidad de aplicar un tipo impositivo cero a los productos energéticos y a la electricidad utilizados en labores agrarias, piscícolas y silvicultura. Si llegara a operarse la modificación en la Directiva, a partir de la entrada en vigor de la misma, se vincularía esta posibilidad a la consecución de avances en el campo de la eficiencia energética equivalentes a los que se habrían obtenido de haberse aplicado el tipo mínimo señalado por la Directiva.

Por último, y estrechamente relacionado con la problemática del IVMDH, como a continuación tendremos ocasión de señalar, se concede a España y a Francia la posibilidad de imponer tipos más altos sobre el consumo energético general en algunas partes de su territorio para facilitar la autonomía financiera de sus comunidades autónomas, siempre que se garantice que no se obstaculiza el funcionamiento del mercado único o interior. En concreto, y en lo que a nuestro país se refiere, se prevé que el artículo 18 permita que España pueda disponer que los niveles de imposición sobre el consumo energético general aplicados por las comunidades autónomas sean superiores a los niveles nacionales de imposición correspondiente, con la limitación de que el tipo aplicado por las mismas no supere el nivel de imposición que corresponda en más del 15 por 100.

Ya en su momento, las Leyes 16/2010 a 30/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a las diferentes comunidades autónomas de España y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión³⁷, recogieron, en sus preámbulos, el compromiso del Gobierno, en el marco del actual procedimiento de la Comisión sobre el IVMDH, a proponer la modificación de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, para que, si fuera necesario, pudiera sustituirse este impuesto por suplementos autonómicos de tipos sobre determinados productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos.

En este contexto, consideramos que la Comisión ha decidido no enviar el caso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en previsión de la publicación de la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE, y ante la necesidad de contar con el apoyo de España al aprobarse las disposiciones sobre armonización fiscal mediante la regla de la unanimidad³⁸ y que, por tanto, la

aquellos que se mantienen se dirigen efectivamente a lograr objetivos expresamente anunciados» («Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible», en *Quincena Fiscal*, n.º 2, 2003, págs. 9 y ss.).

³⁷ Leyes estas que se promulgaron para adecuar el régimen jurídico de las diferentes comunidades autónomas al nuevo régimen general de tributos cedidos contemplado en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

³⁸ En materia tributaria, esencialmente en el ámbito de la armonización fiscal de la Unión Europea, el poder de decisión reside esencialmente en el Consejo y no en el Parlamento Europeo y, dentro de aquel, las disposiciones sobre armoniza-

finalidad de este inciso no es otra que el aumento de la autonomía financiera de las comunidades autónomas, «conformando» así a España para que opte por retirar el IVMDH del ordenamiento jurídico español.

Aún así, la Directiva mantiene cierta flexibilidad al seguir permitiendo a los Estados miembros la posibilidad de no aplicar un único impuesto sobre el consumo de energía, dejando a estos la posibilidad de determinar la técnica impositiva adecuada para alcanzar el nivel mínimo de imposición exigido, con lo que, y hasta que el TJUE no se pronuncie, esta regulación no sería, en principio, incompatible con el mantenimiento del IVMDH, aunque todo indique, según se desprende, como ya hemos señalado arriba, de lo establecido en las Leyes 16/2010 a 30/2010, que la intención de España sea la eliminación del mismo si llegara a operarse la modificación. En este sentido, la propuesta prevé que la Directiva, en su artículo 4, entienda por nivel de imposición la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos (a excepción, claro está, del IVA) en lo que se refiere a la imposición relacionada con el CO₂ y sobre el consumo energético en general, en el momento de su puesta a consumo, respectivamente.

4. POSIBLES LÍNEAS DE ACTUACIÓN

Como ya se señaló en su momento en el Libro Verde de la Comisión –*Hacia una estrategia de seguridad del abastecimiento energético*– la falta de armonización de la fiscalidad de la energía puede generar distorsiones de la competencia entre los distintos Estados miembros³⁹. Por lo tanto, es evidente que se hace necesario lograr una mayor convergencia entre los tipos aplicables en los distintos Estados miembros con el fin de reducir el falseamiento de la competencia y el fraude.

Con la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, cuya entrada en vigor está prevista para el 1 de enero de 2013 –con independencia de que para algunas cuestiones exista un periodo transitorio hasta 2023, debido a las importantes diferencias existentes entre los tipos aplicados a los distintos carburantes en varios Estados miembros–, se pretende, además de la inyección de recursos en las arcas públicas de los distintos Estados miembros y, por extensión, un aumento de los fondos públicos de la

ción fiscal se aprueban mediante la regla de la unanimidad. El artículo 113 del TFUE (antiguo art. 93 TCE) señala que «el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia». De esta forma, el Ministro de Economía y Hacienda de cada Estado miembro debe manifestar el consentimiento de su Estado para que se apruebe una disposición de armonización fiscal. Para CALVO ORTEGA la unanimidad tiene tanto una vertiente positiva, al suponer una garantía para los países más pequeños y débiles, como una negativa, al dotar de una gran rigidez a los cambios que se quieran introducir («Fiscalidad y crisis financiera en la Unión Europea», en *Quincena Fiscal*, n.º 18, 2011, págs. 15 y ss.).

³⁹ COM (2000) 769 final, de 29 de noviembre. Así, en dicho texto se razona como la falta de armonización de la fiscalidad de la energía puede implicar que un Estado miembro que desea introducir un impuesto sobre un producto energético se vea condicionado a si dicho producto no es gravado de forma análoga en un país vecino, por temor al traslado de su tejido productivo a un país con un nivel de tributación menor.

Unión Europea, al constituir ciertos ingresos con base en el IVA un recurso propio de esta, incluyéndose el importe de este gravamen en la base imponible del mismo ⁴⁰, entre otros objetivos, una mayor contribución a la consecución de los objetivos del Protocolo de Kyoto, mediante un aumento de la protección medioambiental, por ejemplo, a través de la creación de un marco adaptado a la fiscalidad de las energías renovables. Así, entendemos que se hace necesario que la auténtica imposición ambiental discrimine según el potencial contaminante de las diferentes fuentes de energía ⁴¹.

En definitiva, la propuesta pretende la actualización de una Directiva obsoleta, incoherente con el objetivo primordial de prevenir las distorsiones de la competencia en el sector energético dentro del mercado único o interior y poco eficaz en cuanto a protección del medio ambiente se refiere ⁴². Como ya señalara SACCHETTO, aunque la armonización no implique una unificación en sentido estricto, sí que se hace necesaria la eliminación de las divergencias más graves ⁴³.

Pese a que, en líneas generales, consideramos que esta propuesta ha supuesto un avance en el camino trazado por la Unión Europea en la tributación de la energía, nos quedan dudas, por ejemplo, acerca de la finalidad de la previsión de la posibilidad de aplicación de un tipo diferenciado a las diferentes comunidades autónomas de España e, incluso, de la compatibilidad de la misma con el artículo 3 del TUE por el que se establece un mercado único o interior en el seno de la Unión Europea, por considerar que puede implicar una distorsión de la competencia ⁴⁴.

En este punto, y teniendo serias dudas acerca de si la propuesta llegara a entrar en vigor, ante la dificultad de conseguir la unanimidad de todos los Estados miembros, por ser, como ya señalara ROMOLI-VENTURI, la fiscalidad uno de los mecanismos tradicionales a través del cual se ejercita la soberanía de los Estados miembros ⁴⁵, y al menos hasta el 1 de enero de 2013, fecha prevista para la

⁴⁰ Regulado en la Decisión del Consejo, 2007/436/CE, de 7 de junio, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas.

⁴¹ Según RODRIGUEZ LUENGO, hasta el momento, el Impuesto sobre Hidrocarburos es un «tributo ambiental impuro: grava los hidrocarburos y no las emisiones de dióxido de carbono que se derivan de su combustión» («El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el medio ambiente», en *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 6, 2004, pág. 14).

⁴² Tal y como se expuso en la comunicación de la Comisión al Consejo Europeo y al Parlamento Europeo –*Una política energética para Europa*–, COM (2007) 1 final, de 10 de enero, el objetivo de la política europea es triple: (i) luchar contra el cambio climático, (ii) limitar la vulnerabilidad exterior de la Unión Europea frente a la importación de hidrocarburos y (iii) promover el crecimiento y el empleo, garantizando así una energía a buen precio y de abastecimiento seguro en beneficio del consumidor.

⁴³ Cfr. SACCHETTO, C.: «L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea», en *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LX, 1989, pág. 281. En línea similar, según CASADO OLLERO, «no se pretende una absoluta identidad normativa de los Estados miembros, sino que la movilidad de personas, bienes, servicios y capitales en la Comunidad, no se vea obstaculizada por las divergencias existentes entre las reglamentaciones nacionales» («La supresión de las fronteras fiscales en la CEE y el futuro de la armonización IVA», en *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario europeo*, Granada, Ediciones TAT, 1987, pág. 182).

⁴⁴ Siguiendo a ÁLVAREZ GARCÍA y JORGE GARCÍA-INÉS podemos afirmar que «la cesión de competencias normativas para regular los tipos impositivos no es compatible con la normativa europea porque daría lugar a la existencia de tipos distintos dentro de un Estado miembro para un mismo producto sujeto a accisas armonizadas en función del lugar donde se realizara la operación», pudiendo tener esto efectos perjudiciales para la libre circulación de mercancías y para el buen funcionamiento del mercado único o interior («Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos», en *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 20, 2007, pág. 12).

⁴⁵ Cfr. ROMOLI-VENTURI, G.: «Breve storia di quindici anni di lavori nel campo dell'armonizzazione delle imposte della Comunità Europea», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. XXXIII, parte I, 1974, pág. 420). En

entrada en vigor de la misma, consideramos que España debe operar una serie de cambios en la regulación actual del Impuesto sobre Hidrocarburos contenida en la Ley 38/1992⁴⁶. Algunas propuestas de *lege ferenda* podrían ser las que señalamos a continuación.

Consideramos que el mantenimiento del IVMDH pone en peligro la armonización fiscal en materia de imposición indirecta y, con ello, la consecución de los objetivos del mercado único o interior. Por tal motivo, entendemos que este impuesto debe desaparecer del panorama legislativo español, tanto si llega a hacerse operativa la modificación de la Directiva 2003/96/CE, pues se vería garantizada así la mayor corresponsabilidad fiscal ofrecida a las comunidades autónomas con la alternativa prevista en la propuesta, como si no llega a entrar en vigor, ya que en este caso se podría proceder a un aumento del tipo de gravamen aplicable sobre los combustibles fósiles más contaminantes en la Ley 38/1992, que beneficiaría igualmente a las comunidades autónomas, pues este impuesto se encuentra parcialmente cedido a las mismas⁴⁷.

En otro orden de ideas, y ante la previsión de que el beneficio fiscal otorgado a los biocarburos expire el 31 de diciembre de 2012, y con independencia de que, en caso de que se consiguiera la unanimidad para la aprobación de la propuesta, el 1 de enero de 2013 entrará en vigor la modificación de la Directiva 2003/96/CE, al estar previsto el mantenimiento del artículo 16 de la Directiva 2003/96/CE, que permite la aplicación de una exención o un tipo reducido para los mismos, hasta el 31 de diciembre de 2023, entendemos que, para facilitar el desarrollo de estos, se debería llevar a cabo un esfuerzo por parte del legislador español, sobre la base jurídica de las Directrices comunitarias en favor del medio ambiente de 2008⁴⁸ que facultan a nuestro país a que, una vez llegado a término el beneficio fiscal vigente actualmente, mediante una reevaluación de las circunstancias que podrían aconsejar la continuidad de dicho régimen fiscal, se pudiera otorgar por otro periodo de 10 años, prorrogable igualmente a su fin, una reducción del tipo impositivo a los biocarburos, de tal forma que las gasolinas y gasóleos convencionales siguieran tributando a los niveles fijados por parte del legislador español y los biocarburos lo hicieran al nivel mínimo establecido por la Unión, reduciendo así la desventaja en costes que presentan estos productos.

Esta rebaja podría ser compensada, por ejemplo, con un aumento efectivo, o un incremento de los supuestos de tributación efectiva, en la imposición sobre el carbón, materia imponible que, como ya hemos tenido ocasión de señalar, es resultado como tal de la armonización fiscal en la Unión Europea, pero que tiene un carácter, casi se podría decir, meramente testimonial al quedar sin grava-

este sentido, GUTIÉRREZ LOUSA considera que «algunos Estados desean mantener sus estructuras fiscales en cuanto manifiestan sus especificidades de filosofía económica y social» («Tendencias de la política tributaria en la Unión Europea», en *Información Comercial Española, ICE: Revista de Economía*, n.º 835, 2007, pág. 162).

⁴⁶ Para CORDINI es tal la dimensión y entidad de la cuestión ecológica que la acción comunitaria es insuficiente si no encuentra correspondencia con el compromiso de los Estados miembros [«Ambiente (tutela dell') nel Diritto delle Comunità Europee», en *Digesto delle discipline pubblicistiche*, I, 1987, pág. 207].

⁴⁷ A día de hoy, el Impuesto sobre Hidrocarburos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en su redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, puede ser cedido a las comunidades autónomas con carácter parcial con el límite máximo del 58 por 100.

⁴⁸ 2008/C 82/01.

men efectivo en la práctica en la mayoría de los casos. Sin desconocer la problemática de la minería del carbón en determinados países de la Unión Europea, especialmente en el nuestro, es evidente que dicho elemento energético es susceptible de sustitución por otras energías menos contaminantes. Es una manifestación más del eterno equilibrio entre los intereses económicos de los Estados miembros y la protección del medio ambiente.

En otro orden de ideas, y ante la previsión de la modificación de los tipos de gravamen que gravan la gasolina y el gasóleo de forma que en 2018 el tipo de gravamen del gasóleo quede incluso por encima del aplicable a la gasolina, nos planteamos la cuestión de si se debería proceder por parte del legislador nacional a una equiparación gradual de los tipos de gravamen de ambos productos. Podemos afirmar, en cuanto a vehículos particulares se refiere, que el poder contaminante de la gasolina frente al gasóleo es mayor⁴⁹. Además, los vehículos industriales y los de transporte pesado –camiones– y de pasajeros –autobuses– solo existen en su versión diésel. Si bien es cierto que el gasóleo emite sustancias contaminantes que la gasolina no emite, esta última emite más CO₂ (g/km) que el gasóleo. Entonces, si el parámetro, según Kyoto, es esencialmente la reducción de las emisiones de CO₂, entendemos que el incremento de la carga fiscal del gasóleo sobre la gasolina potenciaría los vehículos particulares de gasolina, con lo que se emitiría más CO₂ y sería más difícil alcanzar los objetivos de dicho Protocolo. Un vehículo particular de gasolina de una determinada potencia consume más litros de combustible y emite más CO₂ que otro vehículo particular diésel de la misma potencia, al margen de que este último pueda emitir otras partículas contaminantes. De ahí el peligro de castigar fiscalmente el gasóleo. Esto implicaría unas mayores emisiones de CO₂ por los particulares. Además, al existir los vehículos industriales y de mayor volumen solo en su versión diésel, una subida de la carga fiscal del gasóleo supondría una rémora para la actividad industrial que haría a Europa, aún más difícil, la salida de la crisis.

En definitiva, y una vez presentadas nuestras propuestas, deberíamos plantearnos si los diferentes Estados miembros tendrían que ir adoptando las medidas necesarias para ajustar sus legislaciones a las directrices marcadas por la Unión Europea en la materia para que, en el caso de que se produjese la reforma, la modificación a llevar a cabo no fuera excesivamente complicada. En cierto modo esta forma de actuar ya se dio en España con el Impuesto sobre la Electricidad. Su introducción en el sistema tributario español se produjo con la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con efectos desde el 1 de enero de 1998. Sin embargo, su aplicación obligatoria para los Estados miembros de la Unión Europea no se produjo, según lo dispuesto en el artículo 28.1 de la Directiva 2003/96/CE, hasta el 31 de diciembre de 2003. De hecho, en el preámbulo de la citada Ley 66/1997 se podía leer literalmente «se introduce una nueva figura, el Impuesto sobre la Electricidad (...) la creación de este Impuesto permitirá la adaptación a la propuesta de Directiva comunitaria por la que se reestructura la imposición de los productos energéticos».

⁴⁹ Así, por ejemplo, consultando el catálogo disponible en www.volkswagen.es (edición: enero 2011) podemos observar como para un mismo modelo de coche (Golf con motor de 105 CV –77 kW–) la versión de gasolina tiene unas emisiones combinadas de CO₂ (g/km³) de 134, frente a los 107 de la versión diésel. Consultando el catálogo de www.seat.es (edición: noviembre 2011) observamos también como para el mismo modelo de coche (Ibiza con motor de 105 CV –77 kW–) las emisiones combinadas de CO₂ (g/km³) son mayores para la gasolina (124) que para el diésel (109). De forma similar, puede consultarse cualquier otra marca en el mismo sentido.

Con el Impuesto sobre la Electricidad, se estableció un impuesto en España antes de estar armonizado, es decir, antes de que existiese una directiva que lo estableciese como obligatorio. Incluso el preámbulo de la ley que lo estableció justificaba tal adelanto para ir «acostumbrando» nuestro sistema fiscal a lo que años después sería irremediable. Pero se trataba simplemente de establecer un impuesto que sería legítimo en la Unión Europea aunque no hubiese estado armonizado. El problema podría estar en que no se pudiese adaptar un impuesto ya armonizado, como es el caso del Impuesto sobre Hidrocarburos regulado en la Ley de Impuestos Especiales, a ciertas directrices aún no aprobadas por la Unión Europea, es decir, pendientes de armonización efectiva; esto salvo en lo que se refiere a la elevación de las tarifas del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y a la eliminación del IVMDH. ¿Podrían los Estados ir más allá en la reestructuración de la imposición sobre la energía? Seguramente hasta que no existiera una directiva que lo amparase, lo que se estaría consiguiendo es contravenir lo dispuesto en la normativa vigente en la Unión Europea si, a través de dicha modificación, se alterase, más allá de una mera subida de tipos, algún elemento esencial de la estructura del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Además, podemos plantearnos la habitual siguiente cuestión: ¿se aprobará la nueva Propuesta de Directiva? En esta materia lo normal es que muchas propuestas no lleguen a adoptarse de forma definitiva y es más, en este sentido, entendemos que solo la vorágine impositiva para reducir el déficit jugaría a favor de una aprobación en este caso. Frente a los deseos alemanes y franceses de cambio del Derecho Originario de la Unión Europea en materia financiera y fiscal, en esta última sigue rigiendo la regla de la unanimidad de cara a la armonización fiscal, lo cual la dificulta grandemente, sin perjuicio de ser realmente una garantía para las opciones de política económica de muchos Estados miembros.

Al final, de aprobarse la referida propuesta de Directiva, ello conllevaría, por vía del Derecho de la Unión Europea, un sistema fiscal menos progresivo, con un cada vez mayor peso de la imposición indirecta frente a la directa y, así, mucho menos justo, ante aparentes objetivos extrafiscales difícilmente creíbles a estas alturas de la evolución de la fiscalidad ambiental.

Bibliografía

- ALONSO GONZÁLEZ., L.M. [1995]: «Los impuestos especiales como tributos medioambientales», en *Derecho del medio ambiente y Administración Local*, coord. por ESTEVE PARDO, J., Madrid, Civitas, págs. 651-669.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y JORGE GARCÍA-INÉS, M. [2007]: «Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos», en *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 20.
- BÁEZ MORENO, A. y RUIZ ALMENDRAL, V. [2007]: «La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria», en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 268, págs. 13-41.

- BORRERO MORO, C. [2010]: «La necesaria reconversión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el marco del nuevo sistema de financiación autonómico», en *Crónica Tributaria*, n.º 137, págs. 67-91.
- CALVO ORTEGA, R. [2011]: «Fiscalidad y crisis financiera en la Unión Europea», en *Quincena Fiscal*, n.º 18, págs. 15-28.
- CARBAJO VASCO, D. [2010]: «Sobre el concepto de tributo medioambiental. A vueltas con un viejo tema», en *Boletín de Actualidad Crónica Tributaria*, n.º 5, págs. 11-16.
- CASADO OLLERO, G. [1987]: «La supresión de las fronteras fiscales en la CEE y el futuro de la armonización IVA», en *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario europeo*, Granada, Ediciones TAT, págs. 175-236.
- CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F. [1990]: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. [2004]: «Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 237, págs. 31-45.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.; GRAU RUIZ, M.A. y HERRERA MOLINA, P.M. [2003]: «Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible», en *Quincena Fiscal*, n.º 2, págs. 9-30.
- Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas aplicable a partir de 2002 [2002]: *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CORDINI, G. [1987]: «Ambiente (tutela dell') nel Diritto delle Comunità Europee», en *Digesto delle discipline pubblicistiche*, I, pág. 193-209.
- DEKETELAERE, K. [1996]: «European environmental tax policy: proposal for a policy vision and a legal framework», en *European Environmental Law Review*, January, págs. 9-15.
- FICHERA, F. [1997]: «L'armonizzazione delle accise», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. LVI, parte I, págs. 216-258.
- GALÁN SÁNCHEZ, R.M. [2006]: «Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre Hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria», en *Estudios sobre la fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 57-76.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M. [2007]: «Tendencias de la política tributaria en la Unión Europea», en *Información Comercial Española, ICE: Revista de Economía*, n.º 835, págs. 153-172.
- HERRERA MOLINA, P.M. [2000]: *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons.
- LUCHENA MOZO, G.M. [2003]: «Fiscalidad de la energía», en *Crónica Tributaria*, n.º 108, págs. 23-101.
- [2003]: «Fiscalidad y medio ambiente», en *Nueva Fiscalidad*, n.º 5, págs. 9-82.
- ORTIZ CALLE, E. [2011]: «La adhesión de España a las instituciones europeas y su incidencia en la protección fiscal del medio ambiente», en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 315, págs. 85-97.
- [2004]: «Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente», en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 234, págs. 59-72.
- PERRONE CAPANO, R. [1994]: «L'imposizione e l'ambiente», en *Tratatto di Diritto Tributario*, vol. I, tomo I, dirigido por AMATUCCI, A., Padova, CEDAM, págs. 449-514.
- RAPONI, D. [1997]: «Common system for the taxation of energy products», en *EC Tax Review*, n.º 2, págs. 121-123.

- RODRÍGUEZ LUENGO, J. [2004]: «El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el medio ambiente», en *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 6.
- ROMOLI-VENTURI, G. [1974]: «Breve storia di quindici anni di lavoro nel campo dell'armonizzazione delle imposte della Comunità Europea», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. XXXIII, parte I, págs. 419-450.
- SACCHETTO, C. [1989]: «L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea», en *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LX, págs. 281-290.
- [1982]: «La politica fiscale della CEE e le prospettive dell'armonizzazione fiscale», en *Diritto Comunitario e degli scambi internazionali*, n.º 1, págs. 799-810.
- SERRANO ANTÓN, F. [1995]: «Medidas tributarias medioambientales: la "Ecotasa de la Unión Europea"», en *Derecho del medio ambiente y Administración Local*, coord. por ESTEVE PARDO, J., Madrid, Civitas, págs. 793-810.
- VERRIGNI, C. [2003]: «Le accise», en *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, coord. por DI PIETRO, A., tomo I, Bologna, Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza, págs. 487-503.