

# ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE FISCALIDAD DE LA ENERGÍA Y SOSTENIBILIDAD

**ALBERTO CORNEJO PÉREZ**

*Economista e Inspector de Hacienda del Estado*

## **Extracto:**

**E**L objetivo de este trabajo no es aportar soluciones sobre qué decisiones son las correctas frente a las alternativas en un ámbito, el de la fiscalidad sobre la energía, en el que confluyen, como mínimo, estrategias fiscales, medioambientales y energéticas. Se pretende simplemente plantear algunos conflictos interesantes que se deberían conocer y sobre los que se debería reflexionar detenidamente al valorar posibles decisiones en una materia tan extremadamente compleja.

Un primer interrogante nos servirá para centrar la discusión: ¿Son adecuados los impuestos para las políticas de protección medioambiental en el ámbito de la energía? ¿En qué casos? ¿Impuestos sobre qué energías? ¿Sobre las emisiones atmosféricas o sobre los productos que las generan? Su relación con otros instrumentos de política pública.

En segundo lugar, estudiaremos algunas de las respuestas que la Comisión Europea propone dar a estos interrogantes en su reciente Propuesta de Directiva sobre esta materia, y reflexionaremos en particular sobre la nueva estructura que está impulsando la Comisión para estos impuestos, con sus dos componentes de emisiones de CO<sub>2</sub> y energía. ¿Es necesaria esa nueva estructura, o solo sirve para complicar su gestión y control, que deberían ser lo más sencillos posible? ¿Es lo importante contar con impuestos denominados «sobre el CO<sub>2</sub>» o basta con que el precio final de esos productos energéticos incorpore un suplemento de precio por los costes externos que genera su consumo?

Por otra parte, la reducción de las emisiones de CO<sub>2</sub> es importante para luchar contra el cambio climático, pero ¿no existen otros perjuicios graves para el medio ambiente que podrían agravarse con este cambio?

Terminaremos reflexionando sobre una cuestión precisa: los incentivos a los biocarburantes en estos impuestos y la reforma que también está impulsando la Comisión. Sin entrar en el debate sobre si debe ser apoyada su producción, ¿tiene sentido que se haga mediante impuestos o es más razonable que, en su caso, se incentiven con subvenciones? Si consideramos que sí tiene sentido, veremos los motivos por los que su gestión resulta muy compleja enunciando, a título de ejemplo, el problema que puede suponer la exportación de biocarburantes.

**Palabras clave:** fiscalidad medioambiental, energía, biocarburantes y Comisión Europea.

# CERTAIN ISSUES ABOUT ENERGY TAXATION AND SUSTAINABILITY

**ALBERTO CORNEJO PÉREZ**

*Economista e Inspector de Hacienda del Estado*

## **Abstract:**

**T**HE main objective of this work is not to provide answers to the questions about which public policy decision is the best compared with the alternatives in an area –energy taxation– in which, at least, environmental, energy and tax policies come together. We will just try to put on the table certain interesting debates that should be taken into account and about which we should reflect very carefully before taking any decisions in such a complex area.

The first thing to do will be to focus the discussion, trying to answer the question about whether taxes are correct public policy instruments in this area, about which kinds of energies should be taxed, how to define the tax: on emissions or on energy products and, of course, their relation with other public policy instruments.

Secondly, we will study the answers that the European Commission is proposing in its recent Proposal for a Council Directive on this area, and we will reflect in particular about the new structure that the Commission considers should be put in place, with two components: CO<sub>2</sub> emissions and energy content. Is this new structure necessary, or the only consequence will be to make the management and control more difficult, in a time when we are looking for more simplicity in taxation rules? The important thing is to have «taxes on CO<sub>2</sub>» or rather to achieve a price increase in those products, so as to internalise their external costs?

On the other hand, the CO<sub>2</sub> emissions reduction is an important task to fight against climate change, but we must consider that there are other serious threats for the environment that could even be worsened by this change.

We will finish with the biofuels incentives that are implemented via these taxes and the reform that the European Commission is proposing. Without deepening in the debate about whether their production should be supported, does it make sense that the support is implemented via taxes or would it be more sensible to implement it via subsidies? In the case we conclude that taxes should be used for this, we will examine the reasons why the management of these incentives is so complicated, mentioning as an example the problem caused by biofuel exports.

**Keywords:** environmental taxation, energy, biofuels and European Commission.

# Sumario

1. Sobre la adecuación de los impuestos energéticos para la protección del medio ambiente.
2. Singularidad de la fiscalidad sobre la energía en la fiscalidad medioambiental: centralidad en una reforma fiscal verde.
3. ¿Impuestos sobre qué energías?
  - 3.1. Nuclear.
  - 3.2. Renovables.
4. ¿Impuestos sobre las emisiones atmosféricas o sobre los productos que las generan? ¿Sobre qué emisiones?
5. Dificultades comunes a estas clases de impuestos: la competencia internacional.
6. Su relación con otros instrumentos de política pública.
7. Los biocarburantes y biocombustibles.
8. Soluciones propuestas por la Comisión Europea.
  - 8.1. Productos cuyo gravamen aborda la Directiva comunitaria.
  - 8.2. Separación de la fiscalidad de la energía en dos componentes.
  - 8.3. Equivalencias y familias.
  - 8.4. Eliminación del gasóleo profesional.
  - 8.5. Agricultura.
  - 8.6. Incremento automático de mínimos.
  - 8.7. Coherencia con el régimen de comercio de derechos de emisión.
  - 8.8. Competitividad: tratamiento especial de los sectores con riesgo de fuga de carbono.
  - 8.9. Biocarburantes.

Con carácter preliminar debe destacarse que el objetivo de este trabajo no es aportar soluciones sobre qué decisiones son las correctas frente a las posibles alternativas, sino plantear un número razonable de interrogantes y reflexiones que deberían valorarse antes de tomar decisiones en un terreno tan extremadamente complejo como es este. Esta complejidad viene dada no solo por la propia complejidad técnica de los tributos sobre la energía sino por el hecho de que para su definición confluyen intereses y necesidades estratégicas del ámbito del sistema energético, de la protección del medio ambiente y de carácter social.

## **1. SOBRE LA ADECUACIÓN DE LOS IMPUESTOS ENERGÉTICOS PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE**

La utilización de impuestos con finalidades extrafiscales está siempre revestida de una suerte de desconfianza por parte de la población. Parece percibirse, al menos en España, que cualquier argumentación que se pretenda transmitir sobre dichas finalidades extrafiscales se topa con un gran escepticismo acerca de las verdaderas intenciones del proponente del cambio fiscal de que se trate. Estas argumentaciones resultarían además más difíciles de sostener en una coyuntura como la actual, en la que la consolidación de las cuentas públicas o la lucha contra el déficit parecen estar detrás de cualquier decisión pública de modificar los impuestos.

La configuración de la fiscalidad sobre la energía en un país se caracteriza en gran medida por su tradición e historia y por sus recursos energéticos autóctonos. Efectivamente, estos factores acaban conformando una determinada estructura fiscal en la que los agentes encuentran un acomodo y cualquier cambio en la misma provoca perdedores. Evidentemente, todo cambio importante provoca también ganadores, pero los primeros parecen tener un papel más destacado en las decisiones, al defender con mayor vehemencia la preservación de lo que ya asumen como derechos adquiridos. Especialmente cuando los ganadores son tan abstractos como la sociedad en general o el medio ambiente atmosférico a escala internacional. En este contexto, estos argumentos resultan muy difíciles de defender a corto plazo, dado que en ese plazo no pueden apreciarse debidamente las ventajas derivadas de un cambio como el que se pretende con esta fiscalidad.

Dejando de lado esta importante cuestión, parece clara la racionalidad económica que descansa tras la utilización de impuestos que desincentiven determinadas actuaciones perjudiciales para el medio ambiente atmosférico. Debemos subrayar también que hablamos en todo caso de actuaciones

que son perjudiciales pero siempre son lícitas y permitidas. Dejamos de lado, por tanto, todo el ámbito de lo que podríamos llamar «regulaciones» o normas «de mandato y control», como podrían ser las normas de calidad de los carburantes, que vetan un determinado componente o aditivo de estos, o la prohibición de realizar quemas incontroladas de determinados productos. En estos casos, principalmente por el riesgo que entrañan para la seguridad o la salud humanas, esos consumos o actividades están sencillamente prohibidos.

Efectivamente, de entre las actividades humanas (antropogénicas, como se denominan habitualmente en este contexto) que causan perjuicios al medio ambiente y cuya realización es susceptible de ser restringida por la Autoridad Pública podríamos distinguir dos tipos, a efectos didácticos:

En primer lugar, aquellas cuyo efecto en el medio ambiente es tan nocivo y perjudicial que la intervención pública se limita a prohibir su realización, pura y llanamente. Casi en todos los casos en que se actúa con esta contundencia lo es por ser tales actividades muy directamente perjudiciales para la salud humana. Ejemplos de estas prohibiciones, como ya se ha señalado, podrían ser las especificaciones técnicas de los carburantes, que prohíben el uso de aquellos componentes de un carburante (como el plomo) que se consideran muy perjudiciales para el medio ambiente y para la salud humana.

En segundo lugar, se encontrarían aquellas actividades humanas cuya realización se considera aceptable en el momento histórico de que se trata pero que no se deben llevar a cabo ilimitadamente, sino con moderación. Entre esas actividades humanas se encuentran las que aquí nos interesan: la utilización de productos energéticos que están permitidos pero que provocan unos perjuicios ciertos. Y no son menos ciertos esos perjuicios por difícil que sean de percibir por las personas si no es a través de complejas labores de investigación del clima, que no están al alcance de todos. Es en este segundo grupo de actividades en el que tienen un papel que desempeñar los tributos medioambientales. La moderación en la realización de estas actividades debe ser el resultado, idealmente, de una toma de conciencia de los ciudadanos de las consecuencias de sus actos y de una actuación responsable con ella. Las actividades de formación y difusión del conocimiento que son la clave para llevar esto a cabo encuentran, no obstante, un complemento idóneo en los impuestos. Lo mismo podría decirse con respecto al otro instrumento económico por excelencia de la política pública: los regímenes de comercio de derechos de emisión (en adelante RCDE), de los que hablaremos más adelante.

## **2. SINGULARIDAD DE LA FISCALIDAD SOBRE LA ENERGÍA EN LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL: CENTRALIDAD EN UNA REFORMA FISCAL VERDE**

Debemos empezar encuadrando nuestro análisis del modo más ajustado posible. Para ello, nos ceñiremos en este trabajo al estudio de los «tributos relacionados con el medio ambiente» a los que se refiere la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE), cuando los define como los «tributos exigidos sin contraprestación, cuya base fiscal se considera de una relevancia medioambiental significativa <sup>1</sup>». Podría precisarse algo más este concepto restringiéndolo

<sup>1</sup> OCDE. *Environmental taxation in OECD countries: issues and strategies*, octubre de 2001, pág. 6.

lo a aquellos que tengan una posibilidad de influir sobre pautas de consumo de los ciudadanos. Los impuestos de los que trataremos en el presente trabajo cumplen, en rasgos generales, con cualquiera de estas definiciones.

De este modo descartamos cualquier debate en torno al destino que esté dándose a la recaudación de estos tributos, puesto que ello no alterará la naturaleza medioambiental del tributo analizado. La función principal del tributo, a estos efectos, es muy sencilla: incrementar el precio a pagar por los consumidores por un determinado bien, con el fin de que se consuma en menor medida que lo que se haría en ausencia del tributo.

En cuanto a la relación entre estos impuestos sobre la energía y la «reforma fiscal verde» y el «doble dividendo», debe destacarse una característica que revisten, al menos, algunos de ellos: su gran capacidad recaudatoria.

Efectivamente, el concepto de reforma fiscal verde, atractivo como pocos en materia fiscal, podría resumirse en la creación de impuestos medioambientales o el incremento en los impuestos ya vigentes de esta naturaleza para financiar reducciones en los impuestos que gravan el trabajo generando así, junto al beneficio medioambiental que supone la atenuación de las externalidades (contaminación), un segundo beneficio, o doble dividendo, consistente en reducir la distorsión económica que representa la exigencia de impuestos sobre los salarios (impuestos sobre las rentas del trabajo o contribuciones a la seguridad social).

Pues bien, de los tributos relacionados con el medio ambiente, los únicos que gozan de una capacidad recaudatoria suficiente como para permitir pensar en una reducción de esos impuestos sobre el trabajo que pueda llegar a tener algún efecto apreciable son, en estos momentos, algunos impuestos sobre productos energéticos.

### 3. ¿IMPUESTOS SOBRE QUÉ ENERGÍAS?

Vamos a hacer alguna reflexión a continuación en relación con las clases de energía que se utilizan por el ser humano para satisfacer sus necesidades y el papel que podría jugar un impuesto medioambiental en cada una de ellas.

#### 3.1. Nuclear

Un porcentaje muy elevado de la energía utilizada en el mundo es de origen nuclear, por lo que no resultaría completo un estudio de la fiscalidad sobre la energía que no mencionara, siquiera brevemente, esta clase de energía.

De acuerdo con el esquema lógico seguido en la introducción, la primera reflexión a hacer sería la de qué clase de actividad hablamos, puesto que en estos términos se plantea el debate ante la

opinión pública: la energía nuclear debe ser prohibida, por lo perjudiciales que resultan sus efectos sobre el medio ambiente, o bien se considera lícita pero que su consumo se debe moderar, siendo así terreno idóneo para la utilización de impuestos.

En primer lugar, debe señalarse que no parece haberse pasado de esa fase en el debate sobre esta energía, lo que ha llevado a que no sea significativa la exigencia de tributos en la Unión Europea (UE), ni ha sido significativo tampoco el comercio de productos vinculados con esta energía, motivos estos que dieron lugar en su momento a la armonización de los impuestos energéticos en la UE. Efectivamente, no se daban respecto a esta energía las circunstancias que llevaron a armonizar los demás impuestos energéticos: la creación del mercado interior en 1993 no se veía obstaculizada por intercambios intracomunitarios de productos vinculados con esta energía, no existían impuestos nacionales en los Estados miembros sobre la energía nuclear con similitudes suficientes y, en resumen, no existía un interés por armonizar esta materia.

El debate público en relación con esta energía sigue anclado, por tanto, en un «nuclear sí/nuclear no» y, entre tanto, pocos son los instrumentos fiscales aplicados con el fin de, simplemente, moderar el uso de esta energía. Posiblemente el debate sea muy singular en relación con esta energía por dos motivos:

- a) La energía nuclear no produce emisiones de gases de efecto invernadero y, en consecuencia, en cierto modo, resulta aislada del principal debate relacionado con el uso de la energía y el medio ambiente: la lucha contra el cambio climático.
- b) Los principales problemas derivados del uso de la energía nuclear son de seguridad y de gestión de los residuos. Abordar con una cierta seriedad estos problemas exige complejas labores de valoración de riesgos y de costes de gestión de los residuos durante periodos de tiempo tan largos (algunos de millones de años) que tiene difícil encaje en las teorías económico-financieras. Por ello, los instrumentos fiscales quizás no sean los más idóneos para abordar una posible solución a estos problemas, sin perjuicio de que todo instrumento que fomente el ahorro energético o la disminución en el consumo de energía condicionará el desarrollo de esta industria.

Como excepción a esta ausencia de instrumentos fiscales, en algunas comunidades autónomas españolas se han aprobado impuestos relacionados con esta energía. Efectivamente, en al menos Castilla-La Mancha y Extremadura se encuentran vigentes impuestos que gravan específicamente la producción termonuclear de energía eléctrica, en el primer caso, y los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente, entre las que se encuentra la producción de energía de origen termonuclear.

### 3.2. Renovables

El apoyo y fomento de la energía renovable es un objetivo de todo gobierno desarrollado, debido a motivos tanto de protección del medio ambiente (dado que por lo general se considera que

esta forma de energía provoca menos daños al medio ambiente que las energías alternativas) como de autonomía energética, que se suele ver favorecida gracias a que, en mucha mayor medida que las energías fósiles, se trata de fuentes autóctonas de los países donde se consumen.

La naturaleza de esta energía, por tanto, hace que el instrumento de política pública idóneo para influir en ella sean las subvenciones, y no los impuestos. Por ese motivo, solo haremos mención, más adelante, a las energías renovables al referirnos a un incentivo que se instrumenta como una menor tributación en el Impuesto sobre Hidrocarburos, el incentivo aplicable a los biocarburantes.

#### 4. ¿IMPUESTOS SOBRE LAS EMISIONES ATMOSFÉRICAS O SOBRE LOS PRODUCTOS QUE LAS GENERAN? ¿SOBRE QUÉ EMISIONES?

Parece este el lugar más adecuado para reflexionar sobre un punto que complica las decisiones en materia de protección del medio ambiente: la interacción entre diferentes impactos en dicho medio ambiente. Efectivamente, abordar una preocupación sobre la protección medioambiental como es la lucha contra el cambio climático puede llevar quizás a no tener suficientemente en cuenta otros problemas asociados también a la protección del medio ambiente. Por poner un ejemplo, la reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) llevada a cabo, básicamente, por la Ley de Calidad del Aire <sup>2</sup> y que entró en vigor en 2008 se hizo exclusivamente en función de las emisiones de CO<sub>2</sub> de los vehículos terrestres con el declarado objetivo de contribuir a la lucha contra el cambio climático <sup>3</sup>. Como consecuencia de ello, se ha producido un incentivo relativo a la adquisición de vehículos diesel, dado que sus emisiones de CO<sub>2</sub> por kilómetro son algo más bajas que las de los propulsados por motores de gasolina. Paradójicamente, sin embargo, podría defenderse el argumento según el cual la calidad del aire en las ciudades se ha visto perjudicada por ello, puesto que las sustancias de las que depende dicha calidad se emiten en mayor medida por los vehículos diesel. Según esta tesis, la lucha a favor de una mejor calidad del aire es más compleja que la lucha contra las emisiones de CO<sub>2</sub> y requeriría una mayor sofisticación de los impuestos empleados como instrumentos en esta política.

Otro aspecto interesante en el diseño de los impuestos sobre la energía en el que merece la pena detenerse es la determinación de qué resulta más adecuado, si un impuesto configurado directamente sobre las emisiones contaminantes o sobre los productos que con su combustión las provocan. Pues bien, siendo dichas emisiones directamente proporcionales a las cantidades de producto

<sup>2</sup> Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera (BOE de 16 de noviembre).

<sup>3</sup> En la parte expositiva 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 (BOE de 13 de junio), se dice que «El incremento de los tipos del Impuesto sobre Hidrocarburos aplicables a los carburantes de automoción utilizados para el transporte por carretera es una de las medidas que pueden permitir internalizar los costes ambientales que provocan estos carburantes y, en la medida de lo posible, contribuir a moderar las emisiones de este sector no sujeto al mercado de derechos de emisión. En esta situación parece aconsejable proceder a un incremento de los tipos impositivos del Impuesto sobre Hidrocarburos para los productos cuyo consumo está más extendido y, en consecuencia, provocan mayores emisiones de gases de efecto invernadero, lo que se concreta en un incremento de los tipos impositivos aplicables en este impuesto a las gasolinas y a los gasóleos para automoción».

quemadas y siendo mucho más sencilla la gestión y el control de los impuestos sobre productos, la decisión a favor de estos últimos está prácticamente garantizada.

Efectivamente, el gravamen de las emisiones atmosféricas puede hacerse, en teoría, de dos únicas formas: gravando los productos que se queman y que, en consecuencia, liberan unos productos gaseosos o sustancias contaminantes, o bien mediante medidores de dichas sustancias emitidas: «monitores para la medición en continuo de la concentración de las sustancias emitidas y medidores del caudal», en terminología de la Ley andaluza reguladora de su Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera<sup>4</sup>. Parece claro que relativamente en pocas fuentes de emisión se dispondrá de tales medidores y se podrá guardar un registro de las emisiones históricas producidas y con mínimas garantías de que tales mediciones reflejen con precisión esas emisiones realmente producidas. No parece necesario profundizar mucho más para descartar este procedimiento de configuración y gestión del impuesto para instalaciones que no estén sometidas a una estrecha vigilancia por parte de la Administración pública. Así, el único caso en que se aplica este gravamen es para instalaciones industriales de cierta envergadura, y parece evidente que para los sectores difusos (transporte y residencial) este sistema resulta inviable.

Así pues, los impuestos sobre consumos específicos como, en el caso de España, el Impuesto sobre Hidrocarburos, en los que el hecho imponible se produce en uno de los momentos iniciales del proceso de fabricación y comercialización del producto, reduciendo a muy pocos el número de sujetos pasivos, responden a un modelo que se podría calificar de ideal para estos impuestos. El impuesto se incorpora al precio de los hidrocarburos gravados, trasladándose al precio final de los productos en cuya fabricación se hayan consumido, y sin ser necesario que la Administración pública controle el producto una vez devengado el impuesto con aplicación de un tipo general (ni reducido ni exento).

## 5. DIFICULTADES COMUNES A ESTAS CLASES DE IMPUESTOS: LA COMPETENCIA INTERNACIONAL

Un impuesto sobre consumos específicos constituye siempre un mayor coste de producción de los bienes sobre los que recae y, en última instancia, un mayor precio de venta al público de dichos bienes, o de los bienes en cuya producción se han empleado los bienes gravados. Todo incremento del precio de venta al público supone una pérdida de competitividad de dichos bienes en un mercado concreto con respecto a otros bienes potencialmente sustitutivos. Esta pérdida de competitividad es, además, algo buscado conscientemente por el poder público que establece dicho impuesto, en el ánimo de desincentivar el consumo de ese bien en términos relativos.

Ahora bien, puede suceder que alguno de los bienes que compiten en un mismo mercado se beneficien de la ventaja consistente en haber sido producidos en un país donde no existan impuestos similares, por lo que podrán ser vendidos más baratos y la demanda se dirigirá a adquirirlos, perjudicando a las industrias radicadas en el país donde existan dichos impuestos y sin lograr una disminución en el consumo de dicho bien, que seguiría consumiéndose en igual medida. Esta clase de

<sup>4</sup> Artículo 28 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOE de 30 de enero).

competitividad debe ser preservada por todos los medios, porque de lo contrario el instrumento económico (impuesto medioambiental) devendría inútil y solo provocaría pérdidas económicas sin mejorar el medio ambiente. Este fenómeno, en los casos en que provoca traslado de las plantas de producción desde el país donde se establece el impuesto o la regulación ambiental a otros países terceros, ha sido denominado «fuga de carbono» por la Comisión Europea.

En consecuencia, se trata de crear unas condiciones justas de competitividad en un determinado mercado donde, por una decisión soberana del país o conjunto de países donde se encuentre dicho mercado, se implante un mayor grado de protección del medio ambiente. Para ello, resulta preciso arbitrar medidas que garanticen esas condiciones justas de competitividad, que en la teoría podrían encontrarse entre dos extremos: no gravar con el impuesto medioambiental los productos sometidos a competencia internacional o gravar todos los productos consumidos en ese mercado, incluyendo también los importados.

La primera solución (no gravar estos productos) resulta más sencilla de administrar y es por la que ha optado la UE y la mayor parte de sus Estados miembros históricamente en los impuestos sobre la energía. Se trata de crear exenciones en los impuestos armonizados que puedan beneficiar a los productos que compiten en mercados internacionales o, incluso, se llega a renunciar a armonizar los impuestos energéticos que les afectan. Así ha ocurrido, por ejemplo, con los impuestos energéticos que gravan los procesos de reducción química en el sector del acero, los utilizados para el transporte aéreo y marítimo internacionales, etc. El inconveniente de esta solución es que se reduce a cero el incentivo ambiental.

La segunda solución (gravar todos los productos vendidos en un mercado, incluidos los importados) solo resulta fácil de llevar a la práctica y, de hecho, así se hace, en relación con los productos fácilmente identificables y gravables. Así, en los Impuestos sobre Hidrocarburos existentes en la UE se grava tanto la fabricación en el territorio de la UE de los hidrocarburos sometidos al impuesto como su importación de países terceros. De modo inverso, se exime de dicho impuesto la fabricación de esos productos cuando se destinan a ser consumidos fuera de la UE. El problema viene dado cuando, en el bien que es objeto de importación o exportación, no es fácilmente identificable el producto gravado, debido a que lo que se transmite no es el producto gravado sino productos finales en cuya fabricación se han consumido los productos gravados. Así, por poner un ejemplo teórico, cuando se exportan productos cerámicos en cuya fabricación se hubieran consumido grandes cantidades de gasóleo gravado con el tipo aplicable cuando se usa como combustible, el fabricante de dichas cerámicas no obtendría devolución alguna del Impuesto sobre Hidrocarburos español<sup>5</sup>. Del mismo modo, en la importación de cerámicas de un país tercero en el que no existiera un impuesto equivalente al Impuesto sobre Hidrocarburos, no podría establecerse un derecho de importación que fuera equivalente al soportado por un fabricante español de cerámicas, por diversas razones. Por solo señalar dos, diríamos que, en primer lugar, los derechos de importación se establecen de modo unificado para todo el Territorio Aduanero Comunitario, no pudiendo ser determinante para ello la fiscalidad existente en un único Estado miembro; y, en segundo lugar, no resulta posible conocer con exactitud el derecho de importación que resultaría equivalente al impuesto español, por desconocerse el proceso de producción del bien importado (según sea más o menos eficiente el proceso productivo empleado

<sup>5</sup> El artículo 10 de la Ley de Impuestos Especiales determina, con relación a las devoluciones, que «En ningún caso originarán derecho a devolución los productos empleados como combustibles o carburantes».

será mayor o menor el consumo de productos energéticos y, por ende, el impuesto soportado). En conclusión, un derecho de importación establecido sobre una base económica tan poco precisa, probablemente, sería considerado por el Tercer país como una medida proteccionista y como tal combatida en el marco de la Organización Mundial del Comercio <sup>6</sup>.

En tercer lugar, una solución «intermedia» es la que propone la Comisión Europea para ciertos sectores que se encuentran en esta situación en su artículo 14 bis, como se verá en el epígrafe 8.8 siguiente.

## 6. SU RELACIÓN CON OTROS INSTRUMENTOS DE POLÍTICA PÚBLICA

Ya se ha adelantado alguna reflexión acerca de la relación de los impuestos energético-ambientales con los instrumentos de mandato y control. Parece que con respecto a estos otros instrumentos de política pública la relación, al menos en la teoría, resulta clara: las regulaciones, o prohibiciones, afectan a consumos o procesos productivos que se juzgan inaceptables, por motivos de seguridad, de protección a la salud, etc. La utilización de impuestos debe restringirse al ámbito de las actividades lícitas y permitidas, pero cuya realización provoca unos efectos negativos en el largo plazo. Y no por ser estos efectos menos perceptibles deja de considerarse necesario limitarlos.

Dentro del concepto de «otros instrumentos de política pública» se debe destacar un importante subgrupo formado por los «instrumentos económicos». La principal característica de estos instrumentos podría resumirse en que el poder público interviene exclusivamente en uno de los elementos determinantes de la oferta o la demanda, dejando en lo demás al mercado que actúe sin interferencias. En los impuestos, se actúa sobre el precio de determinados bienes, incrementándolo y así reduciendo la demanda en términos relativos y, en consecuencia, la producción de un determinado producto. En las subvenciones, la intervención es precisamente la contraria.

El otro instrumento de mercado que ha alcanzado una gran importancia en el ámbito de la protección del medio ambiente y, en particular, en el ámbito de las emisiones provocadas por el uso de la energía es el ya mencionado RCDE. Y es este instrumento el que más fácilmente puede entrar en conflicto con los impuestos sobre emisiones.

La regla que más comúnmente se ha empleado para abordar este conflicto es la de evitar el solapamiento entre ambos instrumentos. Así, por poner un ejemplo, la Comisión Europea, en su Propuesta de Directiva sobre fiscalidad de la energía <sup>7</sup> (en adelante, la Propuesta), opta por establecer una exención del proyectado impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> que se aplicaría a «los productos energéticos utilizados para actividades sujetas al régimen de la Unión establecido en la Directiva 2003/87/CE (el RCDE comunitario) y no excluidos de este».

<sup>6</sup> Un mayor desarrollo de estas ideas puede encontrarse en el artículo «La fiscalidad ambiental y el comercio internacional: los ajustes fiscales en frontera», dentro de la monografía *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas* (2004), Civitas.

<sup>7</sup> 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 (DOUE de 29 de junio).

## 7. LOS BIOCARBURANTES Y BIOCOMBUSTIBLES

En principio, fabricar biocarburantes o biocombustibles (en adelante, biocarburantes) a partir de productos vegetales (renovables y sostenibles) resulta más costoso que extraer hidrocarburos fósiles del subsuelo y refinarlos para fabricar los carburantes de uso más común.

A pesar de que el efecto final conjunto de los biocarburantes, estudiado su ciclo de vida completo, siga siendo un asunto controvertido, existe un cierto consenso sobre la conveniencia de que los poderes públicos apoyen la fabricación de biocarburantes, por motivos de política medioambiental, agraria y de autonomía energética.

Sin embargo, instrumentar este apoyo mediante un impuesto como el Impuesto sobre Hidrocarburos, impuesto especial armonizado en la UE, presenta enormes complicaciones debido a numerosas razones. Sirvan de ejemplos las siguientes:

- Los fabricantes de biocarburantes, que son aquellas personas cuya actividad se trata de favorecer, generalmente no son los sujetos pasivos del Impuesto sobre Hidrocarburos.
- Los biocarburantes suelen mezclarse con carburantes convencionales y resulta imposible en la práctica (en tiempo y a coste razonables) determinar el contenido real de biocarburantes de una determinada partida de carburante.

En el sistema logístico de distribución de hidrocarburos que se usa de modo generalizado en España, esto se complica aún más porque el carburante se convierte en un producto fungible que:

- Es objeto de compraventas, a veces sucesivas, entre los diferentes operadores del sistema antes de salir del depósito fiscal y, por tanto, devengarse el impuesto.
- Forma parte de un sistema logístico cuyo titular actúa por cuenta de otros, sin adquirir la propiedad de los productos que recibe ni transmitiendo la de los que expide.

Todos estos factores inciden en la complicación de determinar cuándo un beneficio fiscal está correctamente aplicado. No debe olvidarse que, consistiendo el beneficio fiscal en la aplicación de un tipo cero (cuya vigencia está, por cierto, limitada hasta el 1 de enero de 2013), solo podrá aplicarse cuando el devengo se haya producido y no resulte aplicable una exención. En particular, los biocarburantes destinados a la exportación son productos por los que se devenga el Impuesto sobre Hidrocarburos pero al amparo de una exención, por lo que no resulta conforme a la ley el otorgamiento del beneficio fiscal por los biocarburantes que hayan sido exportados. Pues bien, hacer posible un seguimiento, siquiera contable, de los biocarburantes que permita evitar este efecto exige la puesta en marcha de un sistema de una gran complejidad, que debe tener en cuenta todas las circunstancias señaladas anteriormente.

Otro inconveniente, quizás más importante que el anterior, es la obligación de no hacer una discriminación en función de su origen geográfico de los biocarburantes que se van a beneficiar del tipo especial. Esta constituye una regla básica y fundamental del comercio internacional, plasmada

en el artículo XX del GATT<sup>8</sup> así como en las normas aplicables al comercio entre Estados miembros de la UE, como por ejemplo en el artículo 110 del TFUE<sup>9</sup>.

Cuestión distinta es velar por el cumplimiento estricto de las condiciones que se exigen para que los biocarburantes se beneficien de un trato fiscal privilegiado. Así pues, los Estados que decidan promocionar su producción y utilización sacrificando ingresos de sus arcas tributarias pueden, de modo completamente legítimo y legal, establecer las condiciones o requisitos que deben cumplir los productos beneficiarios de ese mejor trato. De este modo, resultaría completamente conforme a Derecho establecer una obligación de acreditar que el suelo donde se van a cultivar las plantas de las que se obtenga el biocarburante no sea de alto valor ecológico, que se demuestre un determinado ahorro en las emisiones de gases de efecto invernadero en el ciclo de vida completo del biocarburante, etc. Además, desde un punto de vista jurídico, las condiciones que establece la Directiva para conceder reducciones fiscales para estos productos<sup>10</sup> deben ser verificadas por los Estados miembros, cosa que resulta inevitablemente más compleja cuando la procedencia del biocarburante es de una región del mundo donde existen menores controles a su producción.

## 8. SOLUCIONES PROPUESTAS POR LA COMISIÓN EUROPEA

### 8.1. Productos cuyo gravamen aborda la Directiva comunitaria

Se debe empezar por una interesante diferenciación llevada a cabo por la vigente Directiva europea sobre fiscalidad de la energía: productos energéticos y electricidad<sup>11</sup>. Efectivamente, la electricidad no puede considerarse un producto energético, en el sentido de producir energía mediante

<sup>8</sup> Artículo XX del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT de 1947): «A reserva de que no se apliquen las medidas enumeradas a continuación en forma que constituya un medio de discriminación arbitrario o injustificable entre los países en que prevalezcan las mismas condiciones, o una restricción encubierta al comercio internacional, ninguna disposición del presente Acuerdo será interpretada en el sentido de impedir que toda parte contratante adopte o aplique las medidas:

(...)

i) que impliquen restricciones impuestas a la exportación de materias primas nacionales, que sean necesarias para asegurar a una industria nacional de transformación el suministro de las cantidades indispensables de dichas materias primas durante los periodos en que el precio nacional sea mantenido a un nivel inferior al del precio mundial en ejecución de un plan gubernamental de estabilización, a reserva de que dichas restricciones no tengan como consecuencia aumentar las exportaciones de esa industria nacional o reforzar la protección concedida a la misma y de que no vayan en contra de las disposiciones del presente Acuerdo relativas a la no discriminación».

<sup>9</sup> Artículo 110 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), antiguo artículo 90 del TCE: «Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones».

<sup>10</sup> Por ejemplo, el apartado 3 del artículo 16 de la Directiva 2003/96/CE establece el principal límite para estos beneficios fiscales al decir que «La exención o reducción del impuesto aplicada por los Estados miembros se modulará en función de la evolución de la cotización de las materias primas, para que dichas reducciones no conduzcan a una sobrecompensación de los costes adicionales derivados de la producción de los productos mencionados».

<sup>11</sup> Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DOCE L 283 de 31.10.2003).

una combustión realizada a voluntad del usuario, y en la que se emitan sustancias contaminantes a la atmósfera. La electricidad hace una cierta función de «transporte» de la energía que ya ha sido generada por una determinada fuente (solar, eólica, térmica, nuclear) hasta el lugar donde vaya a ser consumida, generando una utilidad para los consumidores. En este sentido, no tendría justificación gravar su uso por un impuesto medioambiental más que con el argumento teórico de pretender gravar la actividad contaminante que (en su caso) fue necesario acometer para producir esa electricidad.

Planteadas así la cuestión, el consumo de electricidad parece una aproximación demasiado imprecisa al daño medioambiental generado para producir dicha electricidad, dada la imposibilidad de determinar, en el momento del consumo, cuál ha sido el daño al medio ambiente realmente causado (en su producción se mezclan fuentes muy contaminantes, como el carbón, con otras muy limpias como, por ejemplo, la hidráulica). No quiere esto decir que carezca de sentido gravar la electricidad, puesto que la moderación en su consumo es un objetivo de política económica absolutamente legítimo y conveniente, que tendrá beneficios en los ámbitos de la autonomía energética, del uso racional de los recursos agrícolas e indirectamente, por supuesto, también en la protección del medio ambiente.

A continuación iremos analizando la forma en que la Comisión Europea va dando respuesta a los interrogantes planteados en la primera parte de este trabajo, mediante un análisis de la ya mencionada Propuesta de Directiva.

## 8.2. Separación de la fiscalidad de la energía en dos componentes

A pesar de la gran complejidad de los impuestos sobre la energía, la realidad económica es que casi la totalidad de la recaudación procedente de estos impuestos proviene de dos productos empleados en la automoción: la gasolina y el gasóleo.

Históricamente, los niveles mínimos de imposición, que constituyen uno de los elementos básicos de la armonización de los impuestos energéticos en la UE, han estado expresados en «euros por 1.000 litros» o «euros por tonelada» de producto. Solo de modo marginal, en términos de importancia recaudatoria, se empleaban también las unidades «euros por gigajulio» para el gravamen del gas natural, «euros por megavatio» en el Impuesto sobre la Electricidad, desde su entrada en vigor en 1998 y, a partir de 2006, en el nuevo Impuesto Especial sobre el Carbón <sup>12</sup>.

Tradicionalmente, el gasóleo venía siendo el carburante empleado en las actividades «productivas»: «industriales» o «comerciales» y, solo por este motivo, se beneficiaba de una menor tributación. Esta forma de beneficiar estas actividades fue posible durante muchos años debido a que, efectivamente, el gasóleo normalmente no era utilizado en igualdad de condiciones que las gasolinas para fines privados, debido a que los motores de gasóleo eran más ruidosos, provocaban más vibra-

<sup>12</sup> El uso de estas unidades en el gravamen específico de estos productos (gas natural y electricidad) ha resultado muy marginal, al menos en España. Esto se pone de relieve de un modo muy gráfico: el 99,8 por 100 de la recaudación del Impuesto sobre Hidrocarburos proviene de la gasolina y el gasóleo. Y los únicos productos a los que se refiere la Propuesta gravados por otros impuestos distintos del Impuesto sobre Hidrocarburos son los sometidos al Impuesto Especial sobre el Carbón, cuya recaudación es prácticamente nula y la electricidad, cuyo gravamen descansa, salvo para casos muy residuales, en la base imponible del IVA (unidades monetarias).

ciones y eran menos eficientes. Este tradicional esquema de incentivación de determinados sectores mediante este impuesto merecería ser revisado en el momento actual por diversas razones:

- a) En primer lugar, y probablemente debido a esta ventaja fiscal en muchos países (no en todos ellos, dado que en determinadas partes del mundo, como los EE UU o el Reino Unido la tributación de estos dos productos ha venido siendo igual <sup>13</sup>), las empresas fabricantes de automóviles han ido mejorando la tecnología de los motores diesel hasta situarla al menos en un plano de igualdad con respecto a la de los motores de gasolina. Prueba elocuente de ello es la situación del mercado en España en que, tras muchos años de intenso aumento, desde el año 2006, la matriculación de turismos diesel, se ha situado en torno al un 70 por 100 del total <sup>14</sup>.
- b) En segundo lugar, la evolución de las tecnologías informáticas y de las comunicaciones ha hecho posible que se instrumenten eficaces sistemas de diferenciación en la fiscalidad de un mismo producto en función del usuario final. La diferente tributación del gasóleo de automoción ha recibido la popular denominación de «gasóleo profesional».
- c) Al mismo tiempo, los argumentos medioambiental y energético parecen oponerse al mantenimiento de la inferior tributación del gasóleo respecto a la gasolina:
  - i) En cuanto a los argumentos medioambientales, la posibilidad de utilizar los impuestos energéticos como instrumentos de política medioambiental choca en diversos aspectos con la configuración de los impuestos energéticos, cuya base imponible se expresa en unidades de volumen. Efectivamente, se da un caso muy claro, por ejemplo, con el bioetanol. Se trata de un biocarburante cuyas emisiones de CO<sub>2</sub> se vienen considerando iguales a cero, sin perjuicio de que esta posición no sea pacífica, como veremos más adelante. Y sin embargo, con un impuesto como el vigente (y a falta de una disposición específica, como la que ahora existe en España hasta 2013), cuya base imponible se exprese en litros, tributará igual que la gasolina a la que se incorpora para formar el producto final. En otras palabras, a igualdad de emisiones de CO<sub>2</sub>, la tributación del bioetanol es mucho mayor que la de la gasolina sin plomo.
  - ii) En cuanto a los argumentos energéticos, de acuerdo con los cuales los productos energéticos deberían tributar en función de su capacidad energética, expresada por ejemplo en gigajulios, nos encontramos con la misma situación. En el ejemplo anterior, del bioetanol, su capacidad energética es menor que la de la gasolina sin plomo con la que se mezcla. En consecuencia, con el impuesto actual (con su base imponible expresada en litros), su tributación a igualdad de contenido energético, también es mayor que la de la gasolina sin plomo.

De modo consecuente con estos argumentos, la idea más destacada que defiende la Comisión Europea para el futuro de la imposición energética, en su Propuesta de Directiva, es la creación de dos componentes en la fiscalidad sobre la energía: el medioambiental (o sobre el CO<sub>2</sub>) y el energético. Mediante este cambio, que puede calificarse del principal de toda la Propuesta, la Comisión dice «fomentar la eficiencia energética y los productos más respetuosos con el medio ambiente».

<sup>13</sup> Andrés LEAL, Julio LÓPEZ-LABORDA y Fernando RODRIGO. *Prices, taxes and automotive fuel cross-border shopping*.

<sup>14</sup> ANFAC. *Memoria Anual 2009*, pág. 58.

De estos dos criterios, el que se considera de forma más «pura» o «absoluta» en la Propuesta es el impuesto CO<sub>2</sub>. La Comisión propone gravar la tonelada de CO<sub>2</sub> emitida a un mínimo de 20 euros cualquiera que sea el producto cuya combustión provoque estas emisiones, y limitando todo lo posible las exenciones aplicables para «dar una señal sobre el precio del CO<sub>2</sub> coherente y amplia fuera del Régimen Comunitario de Comercio de Derechos de Emisión».

Esta idea general de preponderancia del argumento medioambiental o, en otras palabras, del componente CO<sub>2</sub>, se concreta en distintas disposiciones:

- El tipo mínimo generalizado y único de 20 euros/tonelada de CO<sub>2</sub> emitida, ya mencionado.
- Se grava por este impuesto CO<sub>2</sub> el consumo de productos energéticos que, por motivos conceptuales (por no ser empleados como combustibles o carburantes, o por emplearse en un «uso dual», como en la electrólisis, reducción química, etc.), quedan ahora excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva. Debe señalarse, no obstante, que la mayor parte de los sectores que se encuentran en esta situación están sometidos al RCDE comunitario y, como se explica en el epígrafe 8.7 siguiente, resulta aplicable una exención obligatoria del impuesto CO<sub>2</sub> para los productos energéticos empleados en los mismos. En conclusión, se trata de un gravamen nuevo para estos sectores pero que, en la práctica, solo se aplicará cuando, por un motivo u otro, una instalación perteneciente a alguno de estos sectores quedara excluida del RCDE comunitario.
- Se elimina para este impuesto CO<sub>2</sub> la obligación de aplicar la exención para los productos usados para producir electricidad [art. 14.1 a) y 14.3].
- Se elimina la posibilidad de aplicar exenciones para proyectos piloto para el desarrollo de productos menos contaminantes, para la producción combinada de electricidad y calor y para transporte por ferrocarril [art. 15.1 a) a e)], y para los productos empleados en la agricultura (art. 15.3).
- Sin perjuicio de lo anterior, por la propia naturaleza de este componente y para asegurar la coherencia (o el no solapamiento) con el RCDE (véase apartado 8.7), se incluyen dos excepciones adicionales: los productos usados en instalaciones sometidas y no excluidas del RCDE [art. 14.1 d), en conexión con art. 2.4] y los sectores sometidos a un «riesgo de fuga de carbono» [art. 14 bis] (véase apartado 8.8).

Por el contrario, el impuesto energético admite más excepciones:

- Se establecen dos niveles mínimos diferentes: uno para los carburantes de automoción (9,6 €/Gj una vez finalizados los periodos transitorios, en 2018) y otro para los restantes usos (0,15 €/Gj).
- Numerosas de las exenciones facultativas [letras a) a e) y g) del art. 15] solo se aplican al impuesto energético.
- Lo mismo ocurre con las exenciones para empresas de consumo intensivo de energía (art. 17.1).
- Los tipos impositivos diferenciados que permite aprobar el artículo 5 se limitan también al impuesto energético.

Como reflexión crítica cabría citar el argumento, defendido por muchos, según el cual la estructura interna de los impuestos sobre la energía no parece que vaya a tener efecto alguno en la moderación del consumo en el que se pretende influir. En efecto, la teoría económica sobre la que descansa todo impuesto pigouviano<sup>15</sup> atiende al precio de un bien como determinante de la cantidad que se demanda del mismo en un mercado. En otras palabras, lo importante es el incremento del precio de un producto que puede provocarse mediante un impuesto, y no la estructura de su base imponible o su denominación.

Parece que esta nueva estructura solo pretende hacer posible desgajar el componente medioambiental de las complejas argumentaciones que pudieran justificar un incremento de impuestos. De este modo, cuando se concluyera, en negociaciones internacionales sobre cambio climático como las ya habidas bajo el paraguas institucional de la Convención Marco de las Naciones Unidas para el Cambio Climático (CMNUCC), que el cambio climático exige una acción decidida por los estados, la maquinaria para llevar a cabo esa acción decidida sería mucho más sencilla. Simplemente se trataría de incrementar los impuestos sobre el CO<sub>2</sub> de un modo relativamente automático y desvinculado de las muchas otras variables e intereses que suelen tenerse en cuenta cuando se considera una variación en la fiscalidad de la energía.

Se da, de este modo, un papel central, y podría decirse que más importante que el fiscal, al elemento medioambiental de la fiscalidad energética.

### 8.3. Equivalencias y familias

Uno de los elementos que, posiblemente, más restrinja la libertad de los Estados miembros para fijar libremente sus tipos impositivos es la norma (art. 4.3) que establece que cuando la Directiva establezca iguales niveles mínimos de imposición en relación con una «familia» de productos, los tipos nacionales deben ser también iguales (denominaremos a esto «equivalencias»). Denominaremos «familias» a los productos que estén destinados a un uso determinado (a efectos prácticos, las familias vienen a ser dos: carburantes de automoción o combustibles de calefacción).

Esta nueva norma imposibilitaría, por ejemplo, incrementos de tipos iguales en valor absoluto por unidad de volumen para el gasóleo de automoción y para las gasolinas. Los incrementos de los tipos aplicables a esos dos productos, cuando sean utilizados como carburantes de automoción, deben ser iguales atendiendo a los dos nuevos criterios (emisiones de CO<sub>2</sub> y capacidad energética). Esto obligaría, por ejemplo, a que los incrementos fueran superiores en unidades de volumen (€/litro) para el gasóleo que para la gasolina. Además, por aplicación de esta norma, resultaría preciso incrementar los tipos impositivos aplicables a todos los carburantes de automoción (de la misma familia) cada vez que se pretendiera incrementar uno de ellos. Por poner un ejemplo, los tipos aplicables a otros carburantes de automoción, como la gasolina sin plomo, el queroseno, el gas natural o el gas licuado del petróleo (GLP) deberían incrementarse al mismo tiempo que se incrementara el del gasóleo.

<sup>15</sup> Como afirma Miguel BUÑUEL GONZÁLEZ en el libro *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas* (2004), pág. 43, «la solución general a los problemas medioambientales (o, en general, a las de los efectos externos o externalidades) fue sugerida en fecha temprana por Pigou (1920). De la obra de este autor se deriva que mediante los impuestos y las subvenciones se pueden interiorizar las externalidades, es decir, aquellos efectos sobre terceros que no son tenidos en cuenta por el mercado».

Una norma como la comentada tiene una lógica «energética y medioambiental» indiscutible, si bien al adoptar decisiones sobre fiscalidad de los productos energéticos, quizás haya consideraciones de otra naturaleza que sea conveniente no ignorar. Efectivamente, hay razones históricas y sociales que pesan mucho más que esta «lógica energético-ambiental» y que han motivado, por ejemplo, que el carbón, a pesar de que su combustión sea muy contaminante, haya estado siempre exento de toda tributación energética específica en numerosos países, entre ellos España.

Por último, resulta muy destacable el periodo transitorio contenido en el mismo artículo 4.3, en el que se establece que la igualación de tipos entre el gasóleo y la gasolina (y los demás productos de una misma familia) no deberá producirse hasta 2023, sin perjuicio de que deban cumplirse los nuevos mínimos en las fechas previstas (1 de enero de los años 2013, 2015 y 2018).

#### 8.4. Eliminación del gasóleo profesional

En el ámbito de la UE, la Directiva de fiscalidad de la energía estableció a partir de su entrada en vigor la posibilidad de que, de modo generalizado<sup>16</sup>, los Estados miembros establecieran diferencias entre el uso profesional y no profesional del gasóleo utilizado como carburante de automoción, sometiéndola a dos únicos requisitos: que beneficiara solo a los grandes vehículos que habitualmente son los que realizan transporte de personas y mercancías entre varios países y que se respetaran determinados niveles mínimos de imposición.

En virtud de esta habilitación, varios Estados miembros de la UE, entre ellos España, han instrumentado este sistema. En el caso español, el sistema está basado en un registro de los vehículos y de los beneficiarios por parte de la Administración tributaria, así como en un control pormenorizado de todas las adquisiciones de gasóleo realizadas, que se lleva a cabo mediante tarjetas que permiten almacenar la información relativa a cada avituallamiento (identificación del beneficiario, del suministrador, de la fecha y hora del avituallamiento y del número de litros). Posteriormente, con periodicidad trimestral, la Administración tributaria transfiere a una cuenta bancaria del beneficiario una cantidad que es igual a la diferencia entre el tipo impositivo realmente soportado en la adquisición y el tipo impositivo reducido, multiplicada por el número de litros adquiridos.

Lo que se ha descrito en los puntos anteriores (expresión de los tipos impositivos en las nuevas unidades e igualación de los tipos entre productos de una misma familia), que ya hace muy significativa la modificación de la situación vigente en la mayor parte de los Estados miembros de la UE, se ve intensificada debido a que este gasóleo profesional (regulado en su art. 7) queda suprimido. El argumento usado por la Comisión Europea para proponer esta abolición es que parece que ya no sería compatible con el requisito de mejorar la eficiencia energética y la necesidad de hacer frente al creciente impacto medioambiental del transporte (pág. 8 de la Propuesta).

En la línea de proponer cambios atendiendo casi exclusivamente a criterios de protección del medio ambiente, una vez más la Comisión Europea propone un cambio que afecta muy negativa-

<sup>16</sup> Hasta esa fecha algunos Estados miembros habían ya instrumentado mecanismos similares en sus territorios, pero requirieron autorización específica del Consejo de la UE, por tratarse de una situación no prevista en la Directiva sobre fiscalidad de la energía vigente hasta ese momento.

mente a un sector muy afectado por la crisis económica y con dificultades que se declaran insalvables para repercutir el mayor coste en el precio de sus servicios de transporte.

Es una reivindicación que no cabe dejar de lado dado que, si esta afirmación relativa a la imposibilidad de repercutir a los consumidores el mayor coste impositivo fuera efectivamente así, el impuesto sobre la energía y el CO<sub>2</sub> no podría cumplir adecuadamente su objetivo que consiste, precisamente, en gravar, en última instancia, al consumidor de los productos para cuya fabricación y transporte se hubiera provocado una contaminación.

## 8.5. Agricultura

La Propuesta acaba con la posibilidad recogida en la Directiva 2003/96/CE de aplicar incondicionadamente un tipo cero a los productos energéticos y la electricidad empleados en la agricultura y actividades asimiladas (art. 15.3).

En su Propuesta, la Comisión se decanta por someter ahora los beneficios fiscales a favor de esos sectores a determinadas condiciones:

En cuanto al componente energético, los Estados miembros podrán reducirlo a cero cuando los productos energéticos se empleen en estos sectores, solo a condición de que se alcance un acuerdo entre el beneficiario y la Administración tributaria en el que el primero consiga «aumentos de la eficiencia energética aproximadamente equivalentes a los que se habrían obtenido si se hubiesen aplicado los tipos mínimos de la Unión».

Y en cuanto al componente CO<sub>2</sub>, como ya se ha expuesto, la única forma de no aplicarlo sería que se considerase que este sector tiene riesgo de fuga de carbono. Los sectores que se encuentran en esta situación, de riesgo de fuga de carbono, aparecen listados en una Decisión de la Comisión dictada en aplicación del artículo 10 bis, apartado 13, de la Directiva 2003/87/CE por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad <sup>17</sup>. En estos momentos, la agricultura no se encuentra entre esos sectores, y no parece verosímil que tal situación se vaya a modificar en el corto plazo, a pesar de que la Comisión afirme que está «preparando actualmente un informe en el que se estudia el riesgo de fuga de carbono en el sector» (pág. 7 de la Propuesta). Además, aunque en un futuro pudiera entrar dentro de esta categoría, la forma de llevarlo a cabo sería mediante una devolución cuya regulación es muy compleja (véase epígrafe 8.8) y que no queda todo lo clara que sería deseable en el texto propuesto (art. 14 bis de la Propuesta).

Nos encontramos aquí con un nuevo ejemplo de «lógica energético-ambiental» que se opone radicalmente a los argumentos, más de política social y territorial que de ninguna otra índole, que han prevalecido históricamente por su gran peso, y que han consolidado un trato fiscal especial para este sector.

<sup>17</sup> Decisión de la Comisión, de 27 de abril de 2011, por la que se determinan las normas transitorias de la Unión para la armonización de la asignación gratuita de derechos de emisión con arreglo al artículo 10 bis de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

## 8.6. Incremento automático de mínimos

El nuevo artículo 4.4 establece que los tipos mínimos para el impuesto energético «se adaptarán cada tres años a partir del 1 de julio de 2016 a fin de incorporar los cambios en el índice armonizado de precios de consumo que excluye la energía y los alimentos no transformados». A tal efecto, se publicará dicho índice en el DOUE.

En relación con el impuesto CO<sub>2</sub>, la intención de la Comisión es que tenga un importe parecido a las del precio de mercado de la tonelada de CO<sub>2</sub> en los mercados de derechos de emisión, pero su adaptación no se haría de modo automático, sino tras la presentación de una propuesta general de revisión por la Comisión cada cinco años, y por primera vez para finales de 2015, y tendrá entre otros objetivos evitar que se produzcan grandes diferencias entre ambos (art. 29).

Recordemos que una característica común a la mayor parte de los impuestos sobre consumos específicos es que los incrementos en los índices de precios provocan una pérdida de valor real de los mismos. Esto se debe a que las bases imponibles suelen estar expresadas en unidades físicas, como litros de carburante o de alcohol, o número de cigarrillos, por ejemplo. Esta pérdida de valor real podría evitarse estableciendo cláusulas de actualización automática de los tipos de acuerdo con la evolución de algún índice de precios (el que se considere más relevante según el producto de que se trate). Sin embargo, algunos países han venido considerando esta actualización automática desaconsejable por ser inflacionista en sí misma o por considerar políticamente irrenunciable la «libertad» de los Estados para incrementar los tipos impositivos solo cuando se considere oportuno. Todo ello se ha traducido, en general, en una constante pérdida de valor real de estos tipos impositivos.

Bien es cierto que esa soberanía de un Estado para fijar sus tipos impositivos no está reñida con el hecho, absolutamente lógico en economía, de la variación en el valor real de los tipos impositivos como consecuencia de la inflación y con que una posible decisión sería indexar los tipos en función de, por ejemplo, el Índice de Precios al Consumo, decisión que podría ser enmendada con pocas dificultades más que las que comporta una subida de tipos impositivos.

## 8.7. Coherencia con el régimen de comercio de derechos de emisión

La Propuesta trata de establecer una señal de precio para el CO<sub>2</sub> tanto en los sectores sometidos al RCDE comunitario como a los que no están sometidos al mismo, en este último caso mediante impuestos sobre el CO<sub>2</sub>, pero evitando solapamientos entre ambos.

La vía empleada para evitar este solapamiento y que, al mismo tiempo, evita lagunas, es la de gravar todos los productos usados para actividades sometidas al RCDE (art. 2.4) pero después eximirlos, obligatoriamente, del impuesto CO<sub>2</sub> [art. 14.1 d)] en la medida en que hubieran estado efectivamente sometidos al RCDE comunitario (así se evita, por ejemplo, la laguna que se produciría si no, dado que algunas instalaciones de sectores, en principio, sometidos al RCDE, debido a su pequeño tamaño, pueden quedar excluidas del RCDE).

## 8.8. Competitividad: tratamiento especial de los sectores con riesgo de fuga de carbono

La Propuesta impone a los Estados miembros, en su artículo 14 bis, la obligación de devolver el componente CO<sub>2</sub> a las instalaciones que se encuentren en una lista (contenida en una Decisión de la Comisión) de «sectores con riesgo de fuga de carbono»<sup>18</sup>.

Estos sectores son los que verdaderamente están sometidos a una gran competencia internacional que podría provocar que, si se establecieran impuestos que gravaran su producción, trasladaran sus plantas de producción a terceros países donde no existan regulaciones medioambientales tan estrictas, provocando, globalmente, mayores emisiones de CO<sub>2</sub> que las que existirían en ausencia del impuesto.

Parece evidente que esta situación debería evitarse por todos los medios: cuando se produce este fenómeno de «deslocalización» de las industrias contaminantes se está prácticamente garantizando una producción y consumo menos eficientes, que es precisamente lo que se pretende evitar por el sistema.

Debe destacarse la notable complejidad técnica de esta «desgravación a la imposición relacionada con el CO<sub>2</sub>» recogida en el mencionado artículo 14 bis de la Propuesta. Esta complejidad parece obedecer a la intención que la Comisión dice tener de ajustar el tratamiento de los sectores afectados a las normas aplicables a los sectores industriales, es decir, a la compleja normativa sobre asignación gratuita de derechos de emisión en el RCDE comunitario.

El objetivo de este sistema es el de mantener un incentivo para la mejora de la eficiencia energética y la reducción de emisiones y, al mismo tiempo, preservar la competitividad de las industrias afectadas. Consiste en calcular un «crédito impositivo» a partir de dos valores: a) unas emisiones «históricas» para cada industria y b) un valor «ideal» de emisiones por unidad de energía (que coincide con el del gas natural, que se considera una suerte de «mejor tecnología disponible»). El crédito impositivo será el resultado de multiplicar ambos valores: se podría definir como las emisiones que habría producido esa instalación históricamente, si lo que ha producido lo hubiera producido con el combustible más eficiente medioambientalmente.

El «impuesto debido» será el resultado de multiplicar la energía consumida realmente en el periodo, multiplicada por las emisiones por unidad del producto energético realmente empleado.

Finalmente, la «cuota diferencial», o cantidad a ingresar, será el resultado de restar el crédito impositivo del impuesto debido.

Con este sistema se persigue mantener el incentivo fiscal para: a) consumir poca energía en un proceso productivo (cuanto menor energía se consuma menor será el impuesto debido) y b) consumir el producto energético que provoque menores emisiones de CO<sub>2</sub>.

<sup>18</sup> Artículo 14 bis de la Propuesta, por referencia al artículo 10 bis, apartado 13, de la Directiva 2003/87/CE por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad, que establece el procedimiento según el cual la Comisión, mediante Decisión, define estos sectores.

## 8.9. Biocarburantes

La Comisión Europea propone un cambio fundamental en la forma de instrumentar el beneficio fiscal a favor de los biocarburantes.

Actualmente, las ventajas fiscales para los biocarburantes aparecen reguladas en el artículo 16 de la vigente Directiva 2003/96/CE. Estas ventajas fiscales se configuran como facultativas, de modo que unos Estados miembros pueden decidir adoptarlas y otros no, con los problemas que esto conlleva, asociados al control de ayudas de estado por la Comisión. En ausencia de estos beneficios fiscales, la norma general es que se gravarán con el mismo tipo impositivo (expresado en euros por 1.000 litros) que fuera aplicable al carburante de automoción equivalente. Este tratamiento fiscal representa una desventaja clara para los biocarburantes dado que, en general, y como se ha repetido más arriba, a igualdad de volumen, son menores la capacidad energética y las emisiones de CO<sub>2</sub> de los biocarburantes respecto a los carburantes convencionales a los que sustituyen. En consecuencia, una fiscalidad igual expresada en unidades de volumen constituye una fiscalidad superior atendiendo a los criterios de emisiones y energía.

En la Propuesta, el objetivo buscado por la Comisión es el de acabar de raíz con todo posible problema asociado al control de ayudas de estado por la vía de que les sea de aplicación «la misma fiscalidad» que a todos los demás productos. Cada tonelada de CO<sub>2</sub> emitido por un biocarburante tributará al mismo tipo impositivo que la emitida por el carburante convencional, e igual ocurrirá con cada gigajulio de capacidad energética. En consecuencia, los biocarburantes obtienen un beneficio fiscal claro respecto a la situación actual.

Ahora bien, debe matizarse esta conclusión en el sentido de que este beneficio fiscal queda restringido a los denominados «biocarburantes de segunda generación», que se definen por referencia a la normativa específica de fomento de su producción<sup>19</sup>, en la que se establecen los criterios en función de los cuales se considera sostenible un biocarburante.

En los casos en que no se cumplan estos criterios, los factores de emisión a emplear serán los del carburante convencional que resulte equivalente (última frase del art. 1.2, 2.º párrafo, de la Propuesta). En otras palabras, se desincentiva la producción de estos últimos biocarburantes «de primera generación» por los motivos explicados más arriba.

Por último, se mantiene temporalmente la vigencia de los beneficios fiscales otorgados para estos productos al amparo de este artículo 16 (que continuarán sometidos al control de ayudas de estado). Su vigencia está limitada a un periodo máximo de 11 años tras la entrada en vigor de la Directiva.

<sup>19</sup> Directiva 2009/28/CE, artículo 17.