

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 500 | Noviembre 2024

ISSN: 2695-6896

## Derecho tributario ambiental en la Unión Europea

### La fiscalidad en el paquete «Objetivo 55»

José María Cobos Gómez

### La fiscalidad energética en la Unión Europea

Marta Val Jiménez

### Aspectos fiscales de la revisión de la directiva del RCDE

Miguel de Haro Izquierdo

### El mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC)

Pablo Renieblas Dorado

### Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables

Antonio Fernández de Buján y Arranz

### La tasa local sobre los residuos domésticos

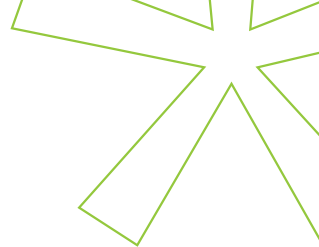
Juan Ignacio Gomar Sánchez

### Fiscalidad de la energía nuclear (taxonomía y Pacto Verde Industrial)

M.<sup>a</sup> Ángeles Díez Moreno

### El gravamen energético temporal a los operadores de energía en España

Fernando Serrano Antón



## Grados oficiales

### ★ Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Ingeniería de Organización Industrial • Ingeniería Informática

### ★ Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Magisterio de Educación Infantil • Magisterio de Educación Primaria • Psicología (rama Ciencias de la Salud)

### ★ Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Administración y Dirección de Empresas • Economía • Empresa y Tecnología • Empresas y Actividades Turísticas • Marketing

### ★ Facultad de Ciencias Jurídicas

Relaciones Laborales y Recursos Humanos • Criminología • Derecho

### ★ Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia

## Másteres oficiales

### ★ Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

### ★ Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • Educación Inclusiva y Personalizada • Educación y Recursos Digitales • Formación del Profesorado de Educación Secundaria • Neuropsicología • Psicopedagogía • Psicología General Sanitaria

### ★ Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Auditoría de Cuentas • Dirección Comercial y Marketing • Dirección Económico-Financiera • Dirección y Administración de Empresas (MBA) • Dirección y Gestión Contable • Marketing Digital y Redes Sociales

### ★ Facultad de Ciencias Jurídicas

Análisis e Investigación Criminal • Asesoría Fiscal • Asesoría Jurídica de Empresas • Asesoría Jurídico-Laboral • Dirección y Gestión de Recursos Humanos • Práctica de la Abogacía y de la Procura • Prevención de Riesgos Laborales

### ★ Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Enseñanza Bilingüe • Enseñanza del Español como Lengua Extranjera • Seguridad, Defensa y Geoestrategia

## Títulos propios y doctorados

★ Consultar en la web

Nuestro equipo de profesionales hace de la UDIMA un lugar donde cumplir tus sueños y objetivos: profesores, tutores personales, asesores y personal de administración y servicios trabajan para que de lo único que tengas que preocuparte sea de estudiar.

*Juntos hacia  
tu objetivo*

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 500 | Noviembre 2024

## Directora editorial

M.<sup>a</sup> Aránzazu de las Heras García. Doctora en Derecho

## Consejo de redacción

Director (tributación)	Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. URJC
Director (contabilidad)	Salvador Marín-Hernández. Presidente EFAA for SMEs y director Cátedra EC-CGE

## Coordinadoras

M.<sup>a</sup> de los Ángeles Díez Moreno. Área tributaria del CEF  
Berta Gaubert Vigueras. Área contable del CEF

## Comité científico

José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña  
Macario Cámara de la Fuente. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Jaén  
Natalia Cassinello Plaza. Profesora del Departamento de Gestión Financiera. ICADE  
Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos  
Santiago Durán Domínguez. Presidente del ICAC  
Agustín Fernández Pérez. Presidente del REAF  
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia  
César García Novoa. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela y consejero académico en Cremades & Calvo Sotelo  
Javier González Carcedo. Socio de PWC  
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá  
Juan Ignacio Gorospe Oviedo. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad San Pablo CEU  
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED  
Carlos Hidalgo Andrés. Socio de Auditoría en EY  
María José Lázaro Serrano. Socia de Auditoría en Grant Thornton  
Félix Javier López Iturriaga. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valladolid  
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva  
José Antonio Marco Sanjuán. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central  
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y socio director de F&J Martín Abogados  
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario  
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario  
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo  
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado  
Jesús Rodríguez Márquez. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Presidente del Consejo por la Defensa Contribuyente  
Aurora Ribes Ribes. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante  
Luz María Ruibal Pereira. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela  
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM

## Evaladores externos

Se trata de una revista arbitrada que utiliza el sistema de **revisión externa por expertos** (*peer-review*) en el conocimiento de las materias investigadas y en las metodologías utilizadas en las investigaciones.

## Edita

Centro de Estudios Financieros  
P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid • Tel. 914 444 920 • [editorial@cef.es](mailto:editorial@cef.es)

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

## Redacción, administración y suscripciones

P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid

Tel. 914 444 920

Correo electrónico: [info@cef.es](mailto:info@cef.es)

Suscripción anual (2024) (11 números) 192 € en papel / 100 € en digital

Solicitud de números sueltos (cada volumen) (en papel o en PDF)

Suscriptores 25 €

No suscriptores 30 €

## Edita

Centro de Estudios Financieros, SL

Correo electrónico: [revistacyt@udima.es](mailto:revistacyt@udima.es)

Edición digital: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/rcyt>

Depósito legal: M-1947-1981

ISSN: 2695-6896

ISSN-e: 2792-8306

## Imprime

Artes Gráficas Coyve

C/ Destreza, 7

Polígono industrial Los Olivos

28906 Getafe (Madrid)

Entidad certificada por:



ER-1208/2002



GA-2023/0146



SI-0101/2021



## Indexación y calidad



Esta editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Todos los derechos reservados.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF., salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 45). Transcurrido un año desde la fecha de publicación, los trabajos quedarán bajo Licencia Creative Commons Reconocimiento-No comercial-Sin obra derivada 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

Sumario

Monográfico

Derecho tributario ambiental en la Unión Europea

Presentación	5-12
Fernando Serrano Antón	

Tributación

Estudios

El paquete «Objetivo 55»: la fiscalidad y su base legal en el derecho de la Unión Europea	13-34
<i>The «Fit for 55» package: taxation and its legal basis in European Union law</i>	
José María Cobos Gómez	
La fiscalidad energética en la Unión Europea	35-58
<i>The energy taxation in the European Union</i>	
Marta Val Jiménez	
La revisión de la directiva que regula el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea (RCDE) y sus aspectos fiscales	59-82
<i>The revision of the European Union Emissions Trading System (EU ETS) directive and its fiscal aspects</i>	
Miguel de Haro Izquierdo	
El reglamento por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC)	83-110
<i>The regulation establishing a carbon border adjustment mechanism (CBAM)</i>	
Pablo Renieblas Dorado	

A vueltas con el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables <i>Mulling over the tax on non-reusable plastic packaging</i> Antonio Fernández de Buján y Arranz	111-138
La tasa local sobre los residuos domésticos <i>The local tax on urban domestic waste</i> Juan Ignacio Gomar Sánchez	139-168
Perspectivas de la fiscalidad de la energía nuclear en el derecho tributario ambiental en la Unión Europea: el reglamento de taxonomía de la Unión Europea y el Plan Industrial del Pacto Verde <i>Perspectives on the taxation of nuclear energy in environmental tax law in the European Union: the European Union taxonomy regulation and the Green Deal Industrial Plan</i> M.ª Ángeles Díez Moreno	169-200
El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su discolor base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad <i>The temporary energy contribution on energy operators' windfall profits in Spain: its controversial European legal basis, its problems of compatibility as an equivalent measure with the European Union regulation and its potential unconstitutionality</i> Fernando Serrano Antón	201-240

*Las opiniones vertidas por los autores son responsabilidad única y exclusiva de ellos. ESTUDIOS FINANCIEROS, sin necesariamente identificarse con las mismas, no altera dichas opiniones y responde únicamente a la garantía de calidad exigible en artículos científicos.*

Quincenalmente los suscriptores reciben por correo electrónico un **BOLETÍN** informativo sobre novedades legislativas, selección de jurisprudencia y doctrina de la DGT. Asimismo, el seguimiento diario de las novedades puede hacerse consultando la página <https://www.fiscal-impuestos.com>

# Presentación

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

El primer artículo lleva por título «El paquete "Objetivo 55": la fiscalidad y su base legal en el derecho de la Unión Europea». Su autor es José María Cobos Gómez (Garrigues y Universidad Pontificia Comillas) y mantiene que la Unión Europea ha asumido una posición de liderazgo en el ámbito internacional en pos de la neutralidad climática. La asunción con carácter vinculante de exigentes objetivos en esta materia requerirá la realización de cuantiosas inversiones y la asunción de inevitables riesgos que no solo pueden comprometer la competitividad de las empresas europeas, sino también la consecución de los propios objetivos ambientales perseguidos. La fiscalidad puede jugar un papel relevante para el logro de los objetivos climáticos y en la mitigación de los riesgos. La doble faceta en la que se materializa el principio «quien contamina paga» y la función extrafiscal del tributo, ya sea penalizando con gravámenes superiores las inversiones y actividades más perjudiciales para el medioambiente o fomentado mediante la utilización de beneficios

fiscales aquellos comportamientos con un mejor impacto ambiental, se encuentra ínsita en las bases del derecho de la Unión.

La propuesta de directiva para revisar la fiscalidad de la energía, que responde a la primera categoría de medidas, se enfrenta al reto de alcanzar un consenso suficientemente amplio que permita conciliar las particularidades e intereses de cada Estado miembro y sector de actividad afectado, poniendo de manifiesto la tradicional dificultad para adoptar medidas de carácter tributario en el ámbito de la Unión Europea. La segunda categoría de medidas, que trata de aliviar la compatibilidad de los beneficios fiscales que puedan establecer los Estados miembros con el estricto régimen de ayudas de Estado, se ha concretado en la revisión del reglamento de exención por categoría y de las directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medioambiente y energía. La flexibilización de las reglas para este tipo de inversiones ofrece una oportunidad para la ambientalización de los sistemas tributarios internos.

El siguiente artículo corresponde a Marta Val Jiménez (Repsol. Imposición indirecta), y versa sobre «La fiscalidad energética en la Unión Europea». Como bien señala la autora, la tributación sobre la energía está, por un lado, armonizada en todos los Estados miembros fijando niveles mínimos de imposición sobre los productos energéticos y la electricidad y, por otro lado, estableciendo normas comunes de circulación y tenencia de obligado cumplimiento para todos los productos sujetos a los impuestos especiales. Esta armonización, que contribuye al funcionamiento adecuado de un mercado único, así como a un lenguaje común en cualquier disputa entre diferentes países en esta materia, dificulta que se modifique y actualice el marco normativo, pues cualquier revisión de las directivas citadas requiere unanimidad de los 27 Estados miembros.

Al igual que el IVA, los impuestos especiales que gravan los productos energéticos y la electricidad son impuestos indirectos cuya carga soporta el consumidor final del producto, con independencia de su capacidad económica. Por otro lado, a diferencia del IVA, impuesto también armonizado en la Unión Europea cuya repercusión se realiza en todas las fases de la comercialización, la repercusión de los impuestos especiales se practica por el sujeto pasivo en un único momento. De este modo, una vez realizada esta repercusión el resto de los operadores, en su caso, en una cadena de comercialización ya no repercuten el impuesto sobre el producto energético o la electricidad, sino que lo incorporan como mayor precio de sus productos. La fiscalidad energética en la Unión Europea dispone de instrumentos de control para una correcta imposición y de medidas de lucha contra el fraude desarrollados, principalmente, en la directiva horizontal (Directiva (UE) 2020/262). Los numerosos requisitos de control de tenencia y circulación de los productos sujetos a los impuestos especiales y el marcado carácter físico de esta fiscalidad pueden suponer, en ocasiones, una elevada carga administrativa en las empresas del sector energético. La autora pone de relieve la necesidad perentoria de actualización de la Directiva 2003/96/CE

del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Esperamos que disfruten de este número. ¡Buena lectura!

**Fernando Serrano Antón**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.*

*Cátedra Jean Monnet EU FairTax.*

*Universidad Complutense de Madrid.*



# El paquete «Objetivo 55»: la fiscalidad y su base legal en el derecho de la Unión Europea

**José María Cobos Gómez**

*Profesor asociado. Universidad Pontificia Comillas.*

*Socio de Garrigues (España)*

[jose.maria.cobos@garrigues.com](mailto:jose.maria.cobos@garrigues.com)

## Extracto

La Unión Europea ha apostado por asumir el liderazgo internacional de la respuesta ante la crisis climática. Dicho protagonismo se ha concretado en el Pacto Verde Europeo, que pretende afrontar los desafíos ambientales a través de una nueva estrategia de crecimiento sostenible para alcanzar la neutralidad climática en 2050. En este contexto, la Unión Europea ha asumido con carácter vinculante dicho objetivo de neutralidad climática, lo que requiere alcanzar en 2030 el objetivo intermedio de lograr una reducción de las emisiones netas de al menos un 55 % con respecto a los niveles de 1990. En cumplimiento de dicho mandato, el paquete de medidas Objetivo 55 o *Fit for 55*, aprobado por la Comisión, persigue la adaptación de las políticas de la Unión en materia de clima, energía, uso del suelo, transporte y fiscalidad a dichos objetivos. En este trabajo se aborda el papel de la fiscalidad ante la crisis climática, su encuadramiento en el paquete Objetivo 55 y las principales medidas allí contenidas, como son la revisión de la directiva sobre fiscalidad de la energía, el mecanismo de ajuste por carbono en frontera y la revisión del régimen de ayudas de Estado.

**Palabras clave:** fiscalidad ambiental; neutralidad climática; energía; ayudas de Estado; crecimiento sostenible.

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

Cómo citar: Cobos Gómez, J. M.<sup>a</sup> (2024). El paquete «Objetivo 55»: la fiscalidad y su base legal en el derecho de la Unión Europea. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 13-34. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24091>





# The «Fit for 55» package: taxation and its legal basis in European Union law

José María Cobos Gómez

## Abstract

The European Union has committed to taking international leadership in responding to the climate crisis. This commitment has been materialized in the European Green Deal, which aims to tackle environmental challenges through a new strategy of sustainable growth, to achieve climate neutrality by 2050. In this context, the European Union has taken on the binding objective of climate neutrality, which requires reaching the intermediate goal of achieving a net reduction in emissions of at least 55 % by 2030, compared to 1990 levels. In compliance with this mandate, the Fit for 55 package of measures, approved by the Commission, aims to adapt EU policies on climate, energy, land use, transport and taxation to these objectives.

This paper addresses the role of taxation in the face of the climate crisis, its inclusion in the Fit for 55 package and the main measures contained therein, such as the revision of the Energy Taxation Directive, the carbon border adjustment mechanism and the review of the State aid regime.

**Keywords:** environmental taxation; climate neutrality; energy; State aids; sustainable growth.

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

Citation: Cobos Gómez, J. M.<sup>a</sup> (2024). El paquete «Objetivo 55»: la fiscalidad y su base legal en el derecho de la Unión Europea. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 13-34. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24091>

## Sumario

1. La respuesta de la fiscalidad para un problema urgente, pero no inesperado
  2. La reacción de la Unión Europea ante la crisis climática
  3. Medidas fiscales del paquete Objetivo 55
    - 3.1. Revisión de la directiva de la energía
      - 3.1.1. Antecedentes y contexto actual
      - 3.1.2. Ámbito objetivo
      - 3.1.3. Tipos diferenciados
      - 3.1.4. Exenciones obligatorias
      - 3.1.5. Exenciones potestativas
      - 3.1.6. Exenciones para biocombustibles y biocarburantes
      - 3.1.7. Reducciones impositivas para empresas
      - 3.1.8. Exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas
    - 3.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono
    - 3.3. Revisión del régimen de ayudas de Estado
      - 3.3.1. La interrelación entre la protección del medioambiente y las ayudas estatales
      - 3.3.2. El reglamento de exención por categoría
      - 3.3.3. Las directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medioambiente y energía
  4. Reflexiones finales
- Referencias bibliográficas



## 1. La respuesta de la fiscalidad para un problema urgente, pero no inesperado

El 17 de julio de 1912, el diario australiano *The Braidwood Dispatch and Mining Journal* publicó una breve reseña respecto al impacto del consumo del carbón sobre el clima que despertó un interés suficiente como para que fuera reproducida en las siguientes semanas por diversos medios de la misma zona geográfica. Allí, premonitoriamente, se advertía que el dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) procedente de la combustión de carbón en los hornos de todo el mundo tendía a convertir el aire en un manto más eficaz para la tierra y a elevar su temperatura, cuyo efecto podría ser considerable en pocos siglos.

No está de más recordar que la fiscalidad encontró pronto una conexión con este fenómeno. Es ampliamente conocida la obra del economista inglés Pigou *La economía del bienestar*, quien ya en 1920 proponía la utilización de impuestos con la finalidad de corregir el impacto de la actividad económica sobre el medioambiente. Cabe igualmente resaltar los posteriores trabajos de Coase sobre análisis económico del derecho y, en particular, su publicación *El problema del coste social* (1960), fundamento teórico de los actuales mercados de derechos de emisión.

Pigou parte de la existencia de «externalidades», que se producen cuando no coincide el producto neto marginal social con el producto neto marginal privado, ilustrando dicha divergencia a través de diversos ejemplos, algunos de ellos planteando ya problemas de carácter ambiental. Podemos así destacar aquellos casos en que se invierten recursos en jardines privados que permiten disfrutar del aire purificado, a pesar de que el público no esté autorizado para pasear en ellos. También menciona al propietario de un terreno que dedica recursos a la repoblación forestal, produciendo efectos beneficiosos sobre el clima más allá de las lindes de sus tierras. Igualmente, se refiere a las inversiones para evitar que el humo

expedido por las chimeneas de las instalaciones fabriles cause pérdidas a la comunidad. En todos estos casos es difícil obtener un pago por los servicios (en estos ejemplos, ambientales) que se prestan de forma indirecta a terceros, por lo que el producto neto marginal privado es inferior al social.

Por el contrario, Pigou advertía de supuestos en los que la construcción de una fábrica, en detrimento de villas y jardines, destruía las ventajas de la pureza del aire o de la belleza de un lugar. O de la edificación en lugares excesivamente poblados, con la consiguiente reducción del espacio de espacios de esparcimiento y entretenimiento, ocasionando un perjuicio sobre la salud de las personas. En estos casos, no es sencillo imponer a los causantes de dichos perjuicios una indemnización, por lo que el producto neto marginal social es inferior al privado.

El elemento común en estos ejemplos es que no es posible corregir dichas divergencias entre el producto neto social y producto neto privado a través de una modificación de las condiciones contractuales que pudieran regir a las distintas partes, pues no existe una relación de dicha naturaleza. Por esta razón, Pigou recordó que existía la posibilidad de que el Estado hiciera desaparecer dichas divergencias, impulsando o restringiendo las inversiones que las provocan mediante primas o impuestos.

El interés por la imposición ambiental se retomó en la década de los setenta del siglo pasado, siendo impulsado en la siguiente década con la formulación del principio «quien contamina paga». A modo de ejemplo, en el panorama español, en el año 1972 ya se apuntaba por Castellano Real (1972, p. 59) la gran actualidad de los gravámenes sobre la contaminación augurando su creciente importancia. Ahora bien, el máximo auge de la fiscalidad ambiental se alcanzó en la década de los noventa, estimulado en primer lugar por los trabajos comunitarios que proponían la creación de un impuesto sobre el dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>). De forma prácticamente simultánea, en clave estrictamente nacional, las comunidades autónomas descubrieron la posibilidad de explorar la fiscalidad ambiental como medio para desarrollar su autonomía financiera, si bien en algunas ocasiones se puso de manifiesto que su finalidad ambiental era más pretendida que real.

## **2. La reacción de la Unión Europea ante la crisis climática**

La preocupación por el medioambiente no encontró reflejo en los primeros tratados, en la UE, sino que se incorporó al ordenamiento comunitario de una forma gradual a medida que se acometieron las distintas reformas de los tratados comunitarios en los años 1986, 1992, 1997 y 2010.

En la actualidad, el artículo 3.3 del Tratado de la Unión Europea (TUE) establece un mandato por el cual la Unión «obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa, basado

[...] en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente». Asimismo, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) recoge en su artículo 11 que «las exigencias de la protección del medioambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible». Atendiendo estas previsiones, el artículo 191.1 del TFUE establece que:

La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente contribuirá a alcanzar los objetivos de:

- la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente,
- la protección de la salud de las personas,
- la utilización prudente y racional de los recursos naturales,
- el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente, y en particular a luchar contra el cambio climático.

Asimismo, el apartado 2 de dicho precepto erige el objetivo de alcanzar un nivel de protección elevado como el pilar de la política de la Unión en materia de medioambiente; para lo que «se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga», este último, con una incidencia significativa en la implantación de medidas tributarias.

La política de medioambiente está estrechamente interrelacionada con la política de energía, como se refleja en el artículo 194.1 del TFUE, cuando señala que:

En el marco del establecimiento o del funcionamiento del mercado interior y atendiendo a la necesidad de preservar y mejorar el medio ambiente, la política energética de la Unión tendrá por objetivo, con un espíritu de solidaridad entre los Estados miembros:

- a) garantizar el funcionamiento del mercado de la energía;
- b) garantizar la seguridad del abastecimiento energético en la Unión;
- c) fomentar la eficiencia y el ahorro energéticos, así como el desarrollo de energías nuevas y renovables; y
- d) fomentar la interconexión de las redes energéticas.

Es particularmente relevante destacar que ambos preceptos (arts. 191 y 194) imponen un procedimiento legislativo que exige la unanimidad del Consejo para la adopción de

disposiciones esencialmente de carácter fiscal dirigidas a la consecución de los objetivos de política ambiental y energética de la Unión, lo que condiciona en gran medida la posibilidad de introducir de medidas tributarias de naturaleza energético-ambiental.

En todo caso, la UE ha decidido liderar la respuesta ante la crisis climática asumiendo un papel protagonista que no se encuentra exento de riesgos e inconvenientes.

Dicho protagonismo se ha concretado en el Pacto Verde Europeo<sup>1</sup>, que se presenta como una respuesta a los desafíos del clima y el medioambiente, articulada a través de «una nueva estrategia de crecimiento destinada a transformar la UE en una sociedad equitativa y próspera, con una economía moderna, eficiente en el uso de los recursos y competitiva». El Pacto Verde Europeo, como parte integrante de la estrategia de la Comisión para aplicar la Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas, se asienta en cinco pilares-objetivo: un crecimiento económico sin emisiones netas de gases de efecto invernadero (GEI) en 2050 y disociado del uso de los recursos; la protección, mantenimiento y mejora del capital natural de la UE; la protección de la salud y el bienestar de los ciudadanos frente a los riesgos y efectos medioambientales; una transición justa e integradora; y la asunción por la UE de un papel de liderazgo en los esfuerzos internacionales y en la coordinación de las iniciativas para situar a Europa con firmeza en una nueva senda de crecimiento sostenible e integrador. Los objetivos del Pacto Verde Europeo son de tal relevancia que todas las actuaciones y políticas de la UE han de contribuir a su consecución, tratando de maximizar los beneficios para la salud, la calidad de vida, la resiliencia y la competitividad.

Este ambicioso objetivo de transformación de la economía de la UE, con miras a un futuro sostenible, se aborda a través de dos palancas: la configuración de una serie de políticas profundamente transformadoras y la integración de la sostenibilidad en todas las políticas de la UE. En los dos ámbitos se resalta el papel esencial de la fiscalidad.

En primer lugar, en relación con las políticas transformadoras, se fija como objetivo alcanzar la neutralidad climática en 2050 a través de diversas actuaciones de modernización y transformación de la economía que contribuirán a garantizar una tarificación eficaz del carbono en todos los sectores económicos. En lo que aquí nos interesa, cabe destacar las siguientes:

- La alineación de la fiscalidad con los objetivos climáticos, para lo que la Comisión anuncia una revisión de la directiva sobre fiscalidad de la energía que se orientará en dos aspectos: la consideración de las cuestiones ambientales y, ante la dificultad de adoptar medidas fiscales por unanimidad, la posibilidad de que el

---

<sup>1</sup> COM(2019) 640 final.

Parlamento Europeo y el Consejo adopten estas propuestas mediante el procedimiento legislativo ordinario por mayoría cualificada, conforme a las disposiciones de los tratados que así lo autorizan.

- La introducción de un mecanismo de ajuste del carbono en frontera, para sectores específicos, con el fin de atenuar el riesgo de fuga de carbono, si la elevación del nivel de ambición climática de la UE no es consistente en el ámbito mundial, garantizándose así que el precio de las importaciones refleje con más precisión su contenido de carbono.
- La aceleración de la transición a una movilidad sostenible e inteligente, lo que exige que el impacto del transporte sobre el medioambiente y la salud tenga un reflejo en los precios y que los combustibles de origen fósil dejen de estar subvencionados. Para ello, haciendo nuevamente referencia a la necesidad de revisar la directiva sobre fiscalidad de la energía, se anuncia que las exenciones actualmente existentes serán objeto de un cuidadoso examen, prestándose una especial atención a los combustibles del transporte aéreo y marítimo.

Respecto al segundo ámbito de actuación (la integración de la sostenibilidad en todas las políticas de la UE), se resalta que la necesidad de financiación para afrontar unas inversiones ecológicas que garanticen una transición justa requerirá:

- Una coherencia de las políticas en materia de clima y medioambiente y un enfoque global para garantizar que se perciban como justas, tal como ilustra el debate sobre la fiscalidad de los distintos modos de transporte.
- Una ecologización de los presupuestos nacionales que contribuya a reorientar la inversión pública, el consumo y la fiscalidad hacia las prioridades ecológicas, y a separarlos de las subvenciones perjudiciales. La Comisión considera que una reforma fiscal diseñada de forma eficaz generará crecimiento económico, impulsará la resiliencia frente a las perturbaciones climáticas y favorecerá una sociedad más equitativa en el marco de una transición justa. A su juicio, estas reformas presentan la ventaja de que permiten enviar señales de precios correctas, además de ofrecer, a productores, usuarios y consumidores, incentivos adecuados para que adopten comportamientos sostenibles. Por otra parte, la intención es que el Pacto Verde Europeo propicie un contexto adecuado para reformas fiscales nacionales que contribuyan a la supresión de las subvenciones a los combustibles fósiles, el desplazamiento de la tributación sobre el trabajo hacia la fiscalidad ambiental y la incorporación de las consideraciones sociales.
- La adopción rápida de la propuesta de la Comisión sobre los tipos del IVA «para que los Estados miembros puedan hacer un uso más selectivo de los tipos del IVA que refleje el aumento de las ambiciones medioambientales, por ejemplo, para el fomento de la producción de frutas y hortalizas ecológicas».



- La revisión de las directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía para que los objetivos del Pacto Verde Europeo se vean adecuadamente reflejados: encaminarse hacia neutralidad climática antes de 2050, eliminarse gradualmente los combustibles fósiles más contaminantes al tiempo que se mantiene una competencia equitativa en el mercado interior y despejarse las barreras comerciales al despliegue de productos limpios.

La Comisión, no obstante, pronto advirtió que el marco político de la UE entonces vigente no permitía por sí solo alcanzar los objetivos previstos para 2050 ni cumplir los compromisos asumidos por la UE en el marco del Acuerdo de París, lo que exigía incrementar las ambiciones para 2030, como meta intermedia para alcanzar la neutralidad climática en 2050. Por ello, en septiembre de 2020 propone un objetivo para 2030 de reducción de las emisiones de GEI, en toda la UE y toda la economía, de al menos un 55 % en comparación con 1990, que engloba las emisiones y las absorciones<sup>2</sup>. La conclusión de la Comisión es que dicho incremento de la ambición climática de la UE para 2030 genera tanto oportunidades económicas como un medioambiente más limpio y saludable en nuestra firme trayectoria hacia la neutralidad climática en 2050.

Dicho análisis contiene una referencia tácita a una reforma fiscal verde, cuando se apunta que «el uso de los ingresos del carbono puede dar lugar a una reducción de la fiscalidad del trabajo con repercusiones positivas para el empleo». La reforma fiscal verde propone que los tributos ambientales sustituyan a los tributos que pueden distorsionar el capital y el empleo. El *Libro Blanco sobre crecimiento, competitividad y empleo* de la UE (1993) ya había sugerido la posibilidad de llevar a la práctica las teorías económicas sobre el doble dividendo, al hacer referencia a la posibilidad de que la introducción de tributos ambientales sobre actividades y productos contaminantes, energía o recursos naturales escasos compensara una reducción de las cargas fiscales y sociales de empleadores y empleados con la finalidad combatir el desempleo y promover el mercado laboral. La finalidad sería redistribuir de la carga fiscal mediante un incremento de la correspondiente al uso de los recursos naturales que permitiera aliviar la del trabajo<sup>3</sup>.

Otros documentos también habían contemplado la posibilidad de la reforma fiscal verde como, por ejemplo, el *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionada*<sup>4</sup> o la Resolución del Parlamento Europeo de 25 de noviembre de 2010, sobre una nueva estrategia energética para Europa 2011-2020 (2010/2108(INI))<sup>5</sup>, la cual:

---

<sup>2</sup> COM(2020) 562 final.

<sup>3</sup> COM(93) 700, en particular, las páginas 17, 65, 67, 124, 131, 136-137 y 140-141.

<sup>4</sup> COM(2007) 140 final.

<sup>5</sup> DOUE de 3 de abril de 2012.

considera, como destacó la Comisión en la Estrategia Europa 2020, que la UE debería desplazar la presión fiscal del trabajo a las actividades perjudiciales para el medio ambiente; anima a la Comisión a que revise la Directiva sobre la fiscalidad de la energía de acuerdo con esto.

La Comunicación de la Comisión de septiembre de 2020 insiste nuevamente en la revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía por su contribución a la fijación de un precio de carbono y a la reducción de las emisiones. Apunta que «unas reformas fiscales bien diseñadas pueden promover el crecimiento económico, la creación de empleo y la resiliencia y fomentar una transición justa». Sin embargo, advierte que la existencia de una gran variedad de exenciones y reducciones fiscales de carácter sectorial son, en realidad, formas de subvencionar los combustibles fósiles, lo que no está en consonancia con el Pacto Verde Europeo.

El siguiente hito trascendental acaece el 30 de junio de 2021, con la aprobación de la ley europea del clima<sup>6</sup>, que establece el «marco para la reducción progresiva e irreversible de las emisiones antropogénicas de GEI y el incremento de las absorciones de GEI por los sumideros regulados en el derecho de la Unión». En este marco, se fija un objetivo vinculante de neutralidad climática en la UE en 2050, año para el cual las emisiones y absorciones de GEI reguladas en el derecho de la Unión estarán equilibradas dentro de la Unión, por lo que en esa fecha las emisiones netas deben haberse reducido a cero y, a partir de entonces, la Unión tendrá como objetivo lograr unas emisiones negativas.

Con el fin de lograr el anterior objetivo de neutralidad climática, el reglamento eleva definitivamente el nivel de ambición para 2030 al establecer el objetivo vinculante de lograr una «reducción interna de las emisiones netas de GEI (emisiones una vez deducidas las absorciones) de al menos un 55 % con respecto a los niveles de 1990, de aquí a 2030».

En cumplimiento de dicho mandato, la Comisión aprobó el 14 de julio de 2021 el paquete de medidas Objetivo 55 o *Fit for 55*<sup>7</sup>, que persigue la adaptación de las políticas de la UE en materia de clima, energía, uso del suelo, transporte y fiscalidad a dichos objetivos. Entre otras medidas, se propone nuevamente la revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía para «armonizar la fiscalidad de los productos energéticos con las políticas energéticas y climáticas de la UE, promoviendo tecnologías limpias y eliminando las exenciones obsoletas y los tipos reducidos que fomentan el uso de combustibles fósiles». Todo ello con

<sup>6</sup> Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 2021, por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n.º 401/2009 y (UE) 2018/1999 («legislación europea del clima»).

<sup>7</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. «Objetivo 55»: *cumplimiento del objetivo climático de la UE para 2030 en el camino hacia la neutralidad climática*. COM(2021) 550 final.

la finalidad de que el régimen fiscal de los productos energéticos cumpla el doble objetivo de salvaguardar y mejorar el mercado único, por una parte, y apoyar la transición ecológica mediante el establecimiento de los incentivos adecuados, por otra.

### **3. Medidas fiscales del paquete Objetivo 55**

#### **3.1. Revisión de la directiva de la energía**

##### **3.1.1. Antecedentes y contexto actual**

La entrada en vigor del mercado interior a partir del 1 de enero de 1993, y la consiguiente desaparición de los controles aduaneros interiores, dio lugar a que en el año 1992 se aprobaran diversas directivas a través de las cuales se inicia la armonización de la fiscalidad de la energía. Este proceso armonizador, dirigido a evitar las distorsiones en el mercado interior, confluyó con la creciente preocupación ambiental en el seno de la UE que estableció como uno de sus objetivos la reducción de las emisiones de GEI y, específicamente, de las emisiones de CO<sub>2</sub>.

Dicha inquietud dio lugar a la presentación por la Comisión de dos propuestas en 1992 y 1995 para la creación de un impuesto específico sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> y sobre la energía, destacando la necesidad de preservar la competitividad internacional y el principio de neutralidad fiscal global. No obstante, estas propuestas fueron sucesivamente rechazadas, lo que supuso el abandono en el ámbito comunitario del intento de creación de un impuesto sobre la energía. A partir de entonces, los esfuerzos se dirigieron a la armonización de la imposición nacional sobre los productos energéticos y a la armonización de los impuestos ambientales nacionales para evitar distorsiones en el mercado.

El primer objetivo se alcanzó finalmente con la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Esta directiva parte de la premisa de que, con el objeto de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior y al ser la imposición un factor determinante del precio de los productos energéticos y la electricidad, las medidas fiscales deben permitir reflejar la posición competitiva de los diferentes productos, partiendo, con carácter general, de su contenido energético.

La drástica evolución de las preocupaciones climáticas desde su aprobación ha desembocado en una nueva política energético-ambiental que requiere la adaptación de la directiva. Un primer intento se produjo en el 2011<sup>8</sup>, siguiendo una filosofía similar a la de la

---

<sup>8</sup> COM(2011) 169.

propuesta de 1992, esto es, de gravar los productos energéticos de acuerdo con su contenido energético y su contenido en carbono. No obstante, esta propuesta fue finalmente retirada en 2015.

A pesar de lo anterior, la revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía se ha retomado con el Pacto Verde Europeo y el paquete de medidas legislativas Objetivo 55, los cuales, como hemos expuesto anteriormente, establecen nuevos objetivos de transición energética que requieren una fiscalidad medioambiental efectiva y la supresión de los incentivos al consumo de combustibles fósiles en la UE, en combinación con otras medidas reguladoras, para cumplir el objetivo comunitario de neutralidad climática. En este marco, se presenta la nueva Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición)<sup>9</sup>.

Dicha propuesta de directiva resalta las deficiencias que presenta la actual normativa. Por una parte, la Directiva 2003/96/CE no está en sintonía con los objetivos climáticos y energéticos de la UE y no ofrece suficientes incentivos para invertir en las tecnologías limpias. En segundo lugar, la existencia en el ámbito nacional de tipos impositivos muy divergentes y una amplia gama de exenciones y reducciones fiscales favorece de facto el uso de los combustibles fósiles, que no son acordes con los objetivos del Pacto Verde Europeo. Además, la diversidad de tipos nacionales (considerablemente superiores a los recogidos en la directiva), exenciones y reducciones redundan en una mayor fragmentación del mercado interior y, en particular, falsea las condiciones de competencia equitativa entre los sectores económicos afectados. Finalmente, se advierte que algunos aspectos de la directiva actual carecen de claridad, pertinencia y coherencia, lo que provoca inseguridad jurídica.

A continuación nos detendremos en algunos aspectos de la directiva actualmente vigente y de los previsibles cambios a raíz de la propuesta de directiva de 2021, si bien hemos de advertir que se han producido escasos avances en su proceso de aprobación, lo que hace temer que pueda fracasar al igual que las propuestas predecesoras.

### 3.1.2. Ámbito objetivo

La directiva impone a los Estados miembros la obligación de someter a gravamen, aplicando unos niveles mínimos de imposición, los productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción y la electricidad.

La propuesta de directiva de 2021 realiza modificaciones relevantes en relación con su ámbito objetivo. Por una parte, revisa la lista de productos energéticos y de las definiciones aplicables para garantizar un tratamiento fiscal unificado y normalizado o diferenciado,

---

<sup>9</sup> COM(2021) 563.

según proceda. Por otra parte, elimina todos los supuestos de productos no sujetos, salvo la imposición fiscal de la producción de calor, los usos de los productos energéticos con fines distintos del de carburante o combustible para calefacción, así como los dobles usos.

Además, introduce como novedad que la imposición de la energía se basará en el contenido energético de los productos energéticos y de la electricidad y en su desempeño ambiental. En particular, la imposición se calculará en euros/gigajulio (GJ) sobre la base del poder calorífico neto de los productos gravados.

No obstante, como veremos a continuación, este nivel mínimo de imposición se ve afectado por un elevado número de supuestos de no sujeción, exenciones, reducciones impositivas y tipos diferenciados, lo que pone de manifiesto la dificultad de lograr el consenso suficiente para armonizar la fiscalidad de la energía.

### 3.1.3. Tipos diferenciados

La directiva vigente prevé que «los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en la directiva y sean compatibles con el derecho comunitario». Dicha potestad podrá ejercitarse en determinados supuestos relacionados con la calidad del producto, con los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción y con determinados usos. Además se autoriza a los Estados miembros a establecer una diferencia entre el uso profesional y no profesional del gasóleo utilizado como carburante de automoción y la aplicación de un tipo impositivo cero a los productos energéticos y a la electricidad utilizados en labores agrarias, hortícolas, piscícolas y en silvicultura.

La propuesta de directiva de 2021 establece la obligación de que los Estados miembros reproduzcan la clasificación de productos energéticos y la relación entre los niveles mínimos de imposición determinados en la propuesta para las distintas fuentes de energía y los distintos usos. Asimismo, establece distintos niveles mínimos de imposición para los carburantes, los combustibles para calefacción y la electricidad, pero sin diferenciaciones «entre el uso comercial y no comercial del gasóleo como carburante ni entre el uso profesional y no profesional de los combustibles para calefacción y la electricidad». En consecuencia, propone eliminar todos los supuestos de tipos impositivos diferenciados actualmente existentes.

### 3.1.4. Exenciones obligatorias

La directiva contempla también una serie de exenciones obligatorias que permiten aproximar de forma más exacta los regímenes fiscales de los Estados miembros. Cabe destacar la prevista para los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad.

La propuesta de directiva de 2021 mantiene, bajo control fiscal, esta exención y, como en la actualidad, los Estados miembros podrán, por razones de política medioambiental, someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la directiva. En tal caso, los Estados miembros deberán reproducir la clasificación de niveles mínimos de la propuesta a fin de enviar las señales medioambientales correctas.

Además, regula de forma específica el tratamiento de los productos energéticos y la electricidad suministrados para la navegación aérea, para la navegación acuática de servicio regular, la pesca y el transporte de mercancías, que pasarán a estar gravados, pero previéndose distintos periodos transitorios para fomentar los combustibles alternativos y la electricidad.

### 3.1.5. Exenciones potestativas

Por otra parte, los Estados miembros están actualmente autorizados a introducir, bajo control fiscal, otras exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a diversos supuestos. Sin embargo, la propuesta de directiva de 2021 restringe esta posibilidad, admitiéndose únicamente para: (i) los productos gravables utilizados bajo control fiscal en el ámbito de proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos más respetuosos del medioambiente o por lo que respecta a los combustibles obtenidos a partir de recursos renovables; (ii) la electricidad procedente de fuentes renovables; (iii) la electricidad producida por la generación combinada de calor y electricidad, siempre que la cogeneración en los generadores combinados sea de alta eficiencia; (iv) los combustibles renovables de origen no biológico, los biocarburantes, los biolíquidos y el biogás sostenibles avanzados, y los productos sostenibles avanzados de los códigos NC 4401 y 4202 y los productos del código NC 2705 utilizados con fines de calefacción.

Además, la propuesta de directiva contempla la posibilidad de que los Estados miembros apliquen, bajo control fiscal, reducciones específicas, no inferiores a los niveles mínimos establecidos en la propuesta, para la generación combinada de calor y electricidad; el transporte de mercancías y pasajeros por ferrocarril, metro, tranvía y trolebús, la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la Administración pública, las personas con discapacidad y las ambulancias; el consumo por hogares y organizaciones caritativas; y el consumo vinculado a labores agrarias, agrícolas, hortícolas o de acuicultura, y a la silvicultura.

### 3.1.6. Exenciones para biocombustibles y biocarburantes

La propuesta de directiva de 2021 elimina la posibilidad actualmente existente de que los Estados miembros apliquen una exención o un tipo impositivo reducido a los productos

que estén constituidos o contengan aceites vegetales; a determinadas mezclas para moldes o núcleos de fundición; a los productos químicos y preparaciones de la industria, para sus componentes obtenidos a partir de biomasa; al bioetanol y al biometano de origen no sintético; a los productos obtenidos a partir de biomasa; y a los productos que contengan agua.

### 3.1.7. Reducciones impositivas para empresas

La directiva dispone que las entidades empresariales podrán disfrutar de reducciones impositivas por el consumo de determinados productos energéticos y de electricidad, que están condicionadas a que los niveles mínimos de imposición sean respetados por término medio por cada empresa. Las empresas que se beneficien de estas reducciones habrán de suscribir acuerdos con empresas o asociaciones de empresas o aplicar regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes, debiendo todos ellos tener como resultado la consecución de objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética que sean equivalentes, en términos generales, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos comunitarios.

La propuesta de directiva de 2021 autoriza la aplicación en estos casos de reducciones impositivas no inferiores a los mínimos establecidos en esta para incentivar la consecución de objetivos de protección medioambiental y de mejoras de la eficiencia energética.

### 3.1.8. Exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas

Finalmente, la propuesta de directiva mantiene la posibilidad de que un Estado miembro pueda introducir otras exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas, que requieren la aprobación por el Consejo previo informe a la Comisión por parte de los Estados miembros que deseen hacer uso de esta facultad.

## 3.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono

Los exigentes retos asumidos por la UE, reflejados en el objetivo de neutralidad climática, conllevan el riesgo de que se deslocalice la producción hacia otros países menos ambiciosos en materia climática o se aumenten las importaciones procedentes de estos países de productos más intensivos en carbono que sustituyan a productos equivalentes producidos en el interior de la Unión y, por tanto, menos intensivos en carbono. Es lo que se denomina como «riesgo de fuga de carbono», el cual existirá en tanto no exista una plena cooperación internacional en esta materia.



Para hacer frente a este riesgo, el Pacto Verde Europeo prevé que, si a medida que la Unión eleva su nivel de ambición climática, persisten diferencias en el entorno internacional, se habrán de adoptar mecanismos de ajuste en frontera por emisiones de carbono para sectores específicos. La justificación para la introducción de este mecanismo se encuentra en que, sin su intervención, los esfuerzos por disminuir las emisiones en la Unión se podrían ver contrarrestados por un aumento de estas en terceros Estados o, aún peor, la fuga de carbono podría dar lugar a un aumento global de las emisiones a escala mundial.

El MAFC, en estrecha relación con el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión (RCDE), debería garantizar que el precio de las importaciones refleje con mayor exactitud su contenido en carbono, persiguiendo un objetivo puramente ambiental y de dimensión transfronteriza, en la búsqueda de una coordinación de la acción por el clima no solo en el ámbito europeo, sino también, en la medida de lo posible, en el ámbito mundial.

En consecuencia, el Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de mayo de 2023, por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC), se decanta por una medida inspirada en el RCDE, exigiendo a los importadores la entrega de certificados, en función de las emisiones reales, que habrán de adquirirse por un precio referenciado al de los derechos de emisión. Esto implica que los productos importados han de soportar un precio del carbono, asimilándose así a los productos sujetos al RCDE.

El mecanismo resulta de aplicación a determinados productos pertenecientes a los sectores de cemento, electricidad, abonos, hierro y acero, aluminio y químicos, los cuales solo podrán ser importados en el territorio aduanero de la Unión por los declarantes que hayan sido previamente autorizados.

Dichos declarantes autorizados, no más tarde del 31 de mayo de cada año, deberán presentar a la autoridad competente una declaración en la que se habrá de informar sobre determinados parámetros referidos al año natural anterior, entre los que se incluye: la cantidad total de cada tipo de mercancía importada, las emisiones implícitas totales en dichas mercancías (previa verificación por un verificador acreditado) y el número total de certificados que deben entregarse (teniendo en cuenta una posible reducción por el precio de carbono pagado en el país de origen y el ajuste necesario en función de los derechos de emisión asignados gratuitamente).

Asimismo, los declarantes autorizados, no más tarde del 31 de mayo de cada año, deberán entregar los certificados correspondientes a las emisiones implícitas declaradas. Cada Estado miembro venderá los certificados a los declarantes autorizados en dicho Estado, calculándose el precio de venta por la Comisión en función del precio medio de los precios de cierre de los derechos de emisión en la plataforma común de subastas. La falta de entrega de los certificados será objeto de sanción, cuyo pago no eximirá en ningún caso al declarante autorizado de la obligación de entregar los certificados pendientes.

### 3.3. Revisión del régimen de ayudas de Estado

#### 3.3.1. La interrelación entre la protección del medioambiente y las ayudas estatales

Con la finalidad de evitar las distorsiones en el mercado interior, la normativa comunitaria establece la incompatibilidad de las ayudas estatales que falseen la competencia en el comercio intracomunitario.

En efecto, según dispone el artículo 107 del TFUE:

Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida que afecten a los intercambios de los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

Es decir, a pesar de que la protección del medioambiente se encuentra entre los objetivos perseguidos por la UE, se encontrarán prohibidas las ayudas de Estado que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o productores.

Conforme a la jurisprudencia comunitaria, la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado» exige que se cumplan tres requisitos: (i) debemos encontrarnos ante una intervención del Estado o mediante fondos estatales; (ii) dicha intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear o amenazar falsear la competencia; y (iii) la intervención debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario.

Ahora bien, en la medida en que el componente ambiental se integra en todas las políticas comunitarias, cabe autorizar ayudas que permitan alcanzar un alto nivel de protección del medioambiente, tengan un efecto positivo sobre el desarrollo sostenible y faciliten la plena aplicación del principio «quien contamina paga».

La autorización de dichas ayudas puede alcanzarse mediante dos instrumentos:

- Por una parte, el artículo 108.3 del TFUE impone a los Estados miembros la obligación de informar a la Comisión de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones, impidiendo al Estado miembro interesado la ejecución de las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva. No obstante, el apartado 4 del mismo precepto prevé la posibilidad de que se adopten por

la Comisión reglamentos relativos a las categorías de ayudas públicas sobre las que el Consejo haya determinado que pueden quedar exentas del procedimiento de notificación y autorización previa.

- Por otra parte, respecto a ayudas incompatibles por alterar o distorsionar la competencia en el mercado único, el artículo 107.3 del TFUE dispone que, en determinados casos, las ayudas podrán considerarse compatibles con el mercado interior. A este respecto, a través de las directrices comunitarias sobre ayudas estatales en materia de medioambiente y energía, la Comisión propone una serie de orientaciones para determinar en qué medida y en qué condiciones pueden resultar necesarias ayudas estatales a fin de garantizar la protección del medioambiente sin producir efectos desproporcionados en la competencia ni en el crecimiento económico.

A continuación haremos una breve mención al impacto del paquete Objetivo 55 sobre ambos instrumentos.

### 3.3.2. El reglamento de exención por categoría

El Reglamento (UE) 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del tratado, exime a esas categorías de la obligación de notificación previa y de aprobación por parte de la Comisión para su ejecución por parte del Estado miembro.

En lo que aquí respecta, dicho reglamento considera compatibles con el mercado común y dispensadas de la obligación de notificación previa las ayudas medioambientales que no excedan de determinadas importes y de intensidades de ayuda, relacionadas con la inversión para la protección del medioambiente, los proyectos de eficiencia energética, la inversión para el saneamiento de terrenos contaminados, la producción de electricidad procedente de fuentes renovables, la promoción de la energía procedente de fuentes renovables en instalaciones de pequeña escala, la red urbana de distribución de calefacción y refrigeración y la inversión para infraestructuras energéticas.

Con la finalidad de facilitar, simplificar y agilizar el apoyo a la transición ecológica y digital de la UE, el Reglamento (UE) 2023/1315 de la Comisión, de 23 de junio de 2023, modificó el Reglamento (UE) 651/2014. A estos efectos, se aumentan y racionalizan las posibilidades de ayuda en el ámbito de la protección del medioambiente y la energía, pudiendo citarse como ejemplo el apoyo a la implantación de las energías renovables, los proyectos de descarbonización, la movilidad ecológica, las inversiones en hidrógeno renovable y la eficiencia energética. Por otra parte, se aumentan de forma muy importante los umbrales de notificación para las ayudas a la protección del medioambiente.

Por lo que se refiere específicamente a las ayudas en forma de reducciones de impuestos o exacciones medioambientales, el objetivo es establecer condiciones de compatibilidad que permitan seleccionar a los beneficiarios de las ayudas sobre la base de criterios transparentes, no discriminatorios y objetivos.

Así, por una parte, dichas ayudas solo serán compatibles cuando la reducción permita alcanzar un mayor nivel de protección medioambiental mediante la inclusión en el ámbito de aplicación del impuesto o gravamen medioambiental de empresas que no podrían ejercer sus actividades económicas sin la reducción. Es decir, únicamente podrán optar a la ayuda aquellas empresas que no podrían proseguir sus actividades económicas sin la reducción. Este sería el caso de empresas cuyos costes de producción aumentarían sustancialmente debido al impuesto o gravamen medioambiental sin la reducción y que no pueden repercutir dicho aumento a los clientes. La ayuda ha de concederse del mismo modo a todas las empresas elegibles que operen en el mismo sector de actividad económica y que se encuentren en la misma o similar situación de hecho con respecto a los objetivos de la medida de ayuda. El equivalente bruto de subvención de la ayuda no podrá superar el 80 % del tipo nominal del impuesto o gravamen.

Por otra parte, también serán compatibles con el mercado interior las ayudas en forma de reducciones de impuestos en virtud de la Directiva 2003/96/CE. Salvo ciertas excepciones, los beneficiarios de la reducción fiscal pagarán al menos el nivel mínimo de imposición establecido en la directiva.

En ambos casos, los regímenes de ayuda en forma de reducciones de impuestos medioambientales podrán basarse en una reducción del tipo impositivo aplicable o en el pago de una compensación fija o en una combinación de estos mecanismos.

Además, se advierte que procede aplicar las mismas condiciones a las ayudas en forma de reducciones y exenciones de los impuestos medioambientales en todos los sectores económicos, salvo que se apliquen normas especiales.

### 3.3.3. Las directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medioambiente y energía

El 27 de enero de 2022 se adoptaron formalmente las nuevas Directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medioambiente y energía<sup>10</sup>, que se inspiran en el Pacto Verde Europeo, la ley europea del clima y el paquete de propuestas legislativas Objetivo 55. En este contexto, la revisión de las directrices persigue que sean un instrumento

---

<sup>10</sup> C(2022) 481 final.

útil para «apoyar una transición eficiente y justa hacia la neutralidad climática y facilitar la eliminación gradual de los combustibles fósiles, pero garantizando condiciones de competencia equitativa en el mercado interior».

Por tanto, el objeto de las directrices es ofrecer orientaciones sobre cómo evaluará la Comisión la compatibilidad de las medidas de ayudas ambientales que están sujetas a la obligación de notificación conforme a los artículos 107.3 c) y 108.3 del TFUE por no cumplir las condiciones establecidas en los reglamentos de exención por categorías. Las directrices establecen un marco general de condiciones que las ayudas han de cumplir para que se consideren compatibles con el derecho de la UE, así como una serie de condiciones específicas para cada una de las 14 categorías de medidas que, a juicio de la Comisión, se pueden considerar, bajo determinadas condiciones, compatibles con el mercado interior. El análisis de esas condiciones determinará la compatibilidad de la medida, una vez comparados los efectos negativos de las ayudas sobre la competencia con los efectos positivos derivados de la contribución a la transición hacia una actividad económica sostenible desde el punto de vista ambiental.

En particular, dentro de dichas categorías se hace referencia expresa a la posibilidad de que las ayudas en el ámbito de la protección del medioambiente se materialicen en la reducción de impuestos o exacciones parafiscales, diferenciándose dos situaciones distintas: en primer lugar, el establecimiento de reducciones en relación con «impuestos o exacciones que gravan los comportamientos perjudiciales para el medioambiente y, por tanto, que tienen por objeto orientar a las empresas y los consumidores hacia decisiones más respetuosas con el medio ambiente» (aplicable, por ejemplo, en el caso de introducción de nuevos tributos ambientales); en segundo lugar, la introducción de reducciones selectivas de impuestos o exacciones con el objetivo de alentar a las empresas a cambiar o adaptar su comportamiento, participando en proyectos o actividades más respetuosos con el medioambiente (por ejemplo, mediante la introducción de incentivos fiscales de carácter extrafiscal en los tributos «ordinarios»).

Como hemos señalado, la ayuda debe reunir una primera condición positiva, consistente en que facilite el desarrollo de una actividad económica. Para valorar el cumplimiento de esta condición, se comienza identificando la «actividad económica que facilita la medida y sus efectos positivos para la sociedad en general y, si procede, su relevancia para políticas específicas de la Unión»; en segundo lugar, se ha de verificar que la ayuda tenga un efecto incentivador; y, por último, se ha de evaluar que la ayuda no infrinja ninguna disposición relevante del derecho de la Unión.

La condición negativa requiere que la ayuda no altere indebidamente los intercambios en forma contraria al interés común, lo cual se evaluará analizando la necesidad de la intervención estatal, la idoneidad de la ayuda, su proporcionalidad y la forma de evitar los efectos negativos indebidos de la ayuda sobre la competencia y el comercio.

Finalmente, se han de sopesar los efectos negativos de la ayuda sobre la competencia y los intercambios con los efectos positivos «para las actividades económicas que la reciban, incluyendo su contribución a la protección del medioambiente y los objetivos de política energética y, más en concreto, a la transición hacia actividades medioambientalmente sostenibles». La Comisión considerará que una medida de ayuda es compatible con el mercado interior únicamente cuando los efectos positivos superen a los negativos.

## 4. Reflexiones finales

La UE ha sumido una posición de liderazgo en el ámbito internacional en pos de la neutralidad climática. La asunción con carácter vinculante de exigentes objetivos en esta materia requerirá la realización de cuantiosas inversiones y la asunción de inevitables riesgos que no solo pueden comprometer la competitividad de las empresas europeas, sino también la consecución de los propios objetivos ambientales perseguidos.

La fiscalidad puede jugar un papel relevante para coadyuvar en el logro de los objetivos climáticos y en la mitigación de los riesgos apuntados. La doble faceta en la que se materializa el principio quien contamina paga y la función extrafiscal del tributo, ya sea penalizando con gravámenes superiores las inversiones y actividades más perjudiciales para el medioambiente o fomentando mediante la utilización de beneficios fiscales aquellos comportamientos con un mejor impacto ambiental, se encuentra ínsita en las bases del derecho de la Unión.

La propuesta de directiva para revisar la fiscalidad de la energía, que responde a la primera categoría de medidas, se enfrenta al reto de alcanzar un consenso suficientemente amplio que permita conciliar las particularidades e intereses de cada Estado miembro y sector de actividad afectado, poniendo de manifiesto la tradicional dificultad para adoptar medidas de carácter tributario en el ámbito de la UE. Precisamente esta dificultad es la que, en la práctica, ha conllevado que el gravamen en frontera de las importaciones intensivas en carbono se fundamente en un esquema similar al de los mercados de emisión, si bien operando de forma muy similar a la de un arancel en frontera.

La segunda categoría de medidas, que trata de aliviar la compatibilidad de los beneficios fiscales que puedan establecer los Estados miembros con el estricto régimen de ayudas de Estado, se ha concretado en la revisión del reglamento de exención por categoría y de las directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medioambiente y energía. La flexibilización de las reglas para este tipo de inversiones ofrece una oportunidad para la ambientalización de los sistemas tributarios internos mediante la introducción de elementos ambientales en los tributos tradicionales, como complemento de la introducción de tributos específicamente medioambientales.



## Referencias bibliográficas

Castellano Real, F. (coord.) (1972). Introducción. En *Nuevos impuestos*. Instituto de Estudios Fiscales.

**José María Cobos Gómez.** Licenciado en Derecho y en Dirección y Administración de Empresas. Doctor en Derecho. Socio de la práctica de Derecho Tributario de Garrigues. Cuenta con una dilatada experiencia en el ámbito de la tributación empresarial, grupos fiscales, tributación personal y patrimonial, procedimientos de inspección, tributación de artistas y deportistas y fiscalidad medioambiental. Es profesor asociado de la Universidad Pontificia Comillas (ICADE) y también participa con regularidad como ponente en cursos, seminarios y otras actividades docentes.



# La fiscalidad energética en la Unión Europea

**Marta Val Jiménez**

*Imposición indirecta. Repsol (España)*

[mvalj@repsol.com](mailto:mvalj@repsol.com)

## Extracto

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

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

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

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

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



# The energy taxation in the European Union

Marta Val Jiménez

## Abstract

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

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

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

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

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



## Sumario

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

## 1. Marco normativo europeo y principales ideas

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

- Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.
- Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida).

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

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

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

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

No se puede finalizar esta breve introducción al marco normativo de la fiscalidad energética en UE sin apuntar también una primera reflexión sobre la necesidad perentoria de actualización de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Cuestión innecesaria, por otro lado, en lo que respecta a la directiva horizontal, cuyo texto fue revisado y consolidado en 2020.

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

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

Por estos motivos, entre otros, el Pacto Verde Europeo<sup>1</sup> presentado por la Comisión Europea en diciembre de 2019, se planteó la revisión de esta directiva dentro del paquete de medidas conocido como «Objetivo 55»<sup>2</sup>, proponiendo, incluso, la modificación del procedimiento de adopción de nuevas propuestas de directiva por mayoría cualificada, en lugar de la unanimidad que se requiere actualmente, para evitar así el fracaso obtenido en un intento de revisión anterior.

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

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

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

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

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

se identifican con sus correspondientes partidas arancelarias. Señalamos aquí la estrecha relación con la clasificación aduanera de los productos que se puede observar en toda la normativa de tributación energética, tanto para definir los productos gravados como para determinar ciertas exenciones o tipos reducidos o eximirlos de determinadas reglas de circulación en ciertos casos. Estas referencias pueden resultar poco intuitivas para ajenos a esta materia y hacer necesaria una consulta constante del TARIC<sup>3</sup> para identificar los productos energéticos gravados. De hecho, para facilitar la comprensión de su ámbito objetivo, en la transposición a la normativa española hay un artículo concreto de definiciones que agrupa en conceptos conocidos como gasóleos, gasolinas, querosenos, etc., determinados grupos homogéneos de partidas arancelarias.

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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





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

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

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

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

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





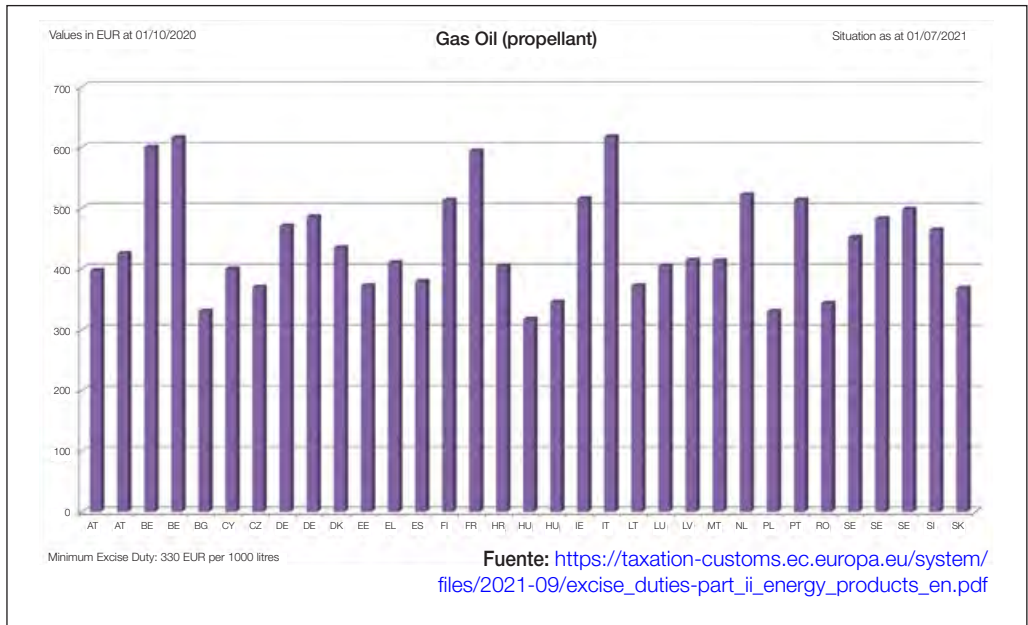
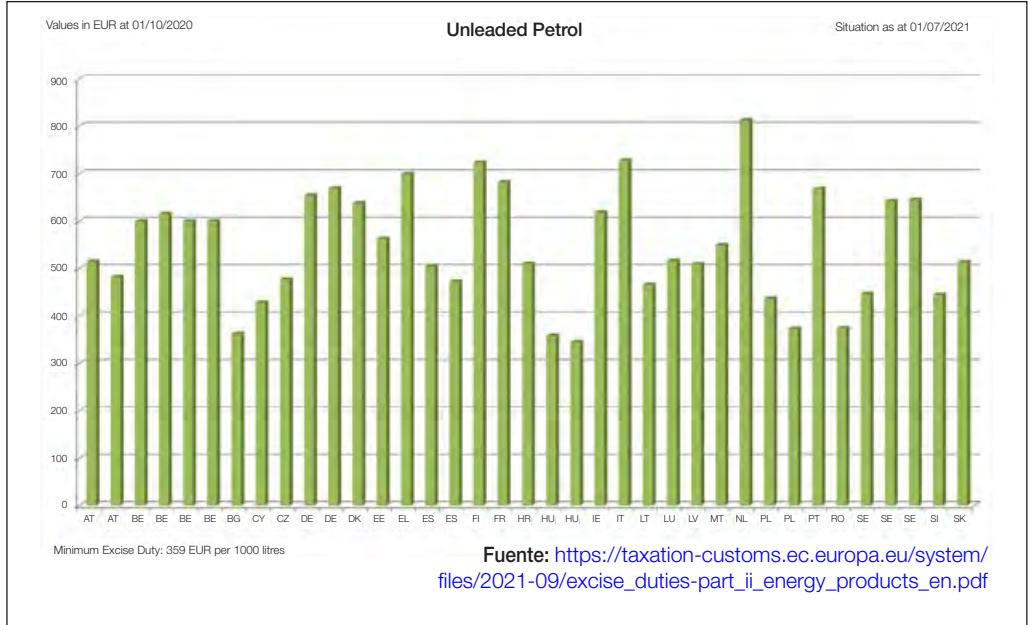
	Utilización con fines profesionales	Utilización sin fines profesionales
◀		
Fuelóleo pesado (en euros por 1.000 kg) Códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69	15	15
Queroseno (en euros por 1.000 l) Códigos NC 2710 19 21 y 2710 19 25	0	0
GLP (en euros por 1.000 kg) Códigos NC 2711 12 11 a 2711 19 00	0	0
Gas natural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

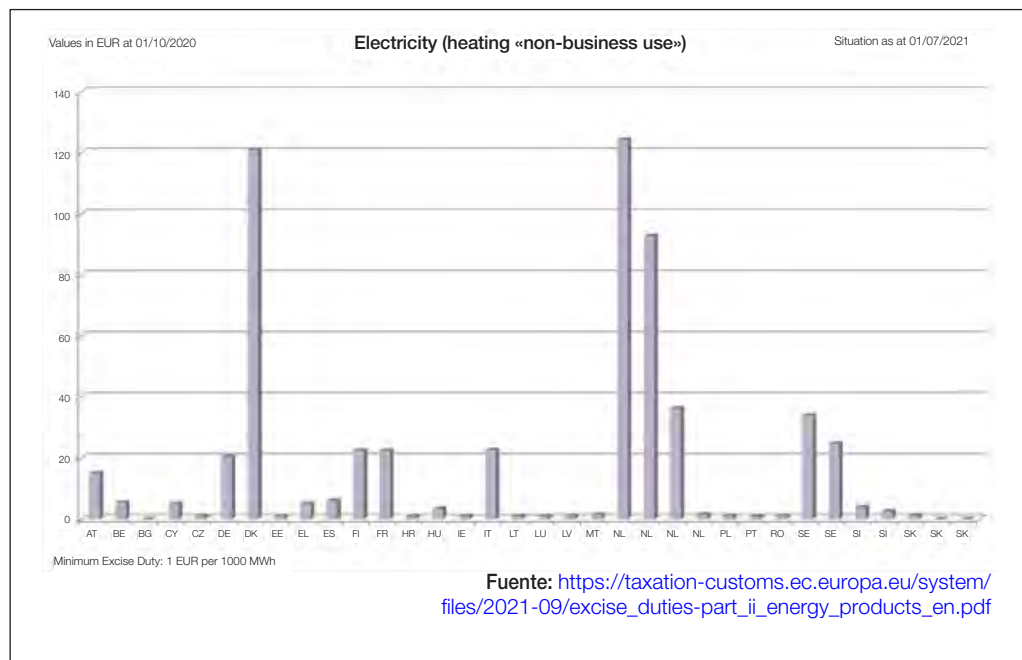
En estos cuadros se puede apreciar que los tipos se fijan en euros por volumen, principalmente, o por peso y contenido energético en menos productos. Sin embargo, como veremos más adelante, uno de los objetivos más destacados de las dos revisiones iniciadas en diferentes periodos de la vigencia de esta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

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

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

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





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

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

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

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

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

### 3. Directiva horizontal

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- El registro obligatorio de las instalaciones donde se aplica el régimen suspensivo, como hemos visto anteriormente. La inscripción en el registro se realiza con un código específico para cada instalación o depositario (conocido como número de accisas en toda la UE o CAE –código de actividad y establecimiento– en España). En la UE existe una base de datos común para poder verificar la existencia y vigencia de dichos códigos<sup>4</sup>.
- La exigencia de garantías específicas para cubrir el pago de estos impuestos.
- La llevanza de una contabilidad de existencias de producto en todas las instalaciones (con su pertinente inscripción en el registro) donde el producto esté almacenado en régimen suspensivo o con aplicación de un tipo reducido o una exención antes de su expedición a consumo. En España, la llevanza de esta contabilidad se realiza en sede electrónica de la AEAT mediante el denominado SILICIE (suministro inmediato de libros contables de impuestos especiales).
- El control de la circulación de los productos sin devengo del impuesto, con exenciones o tipos reducidos, conocido comúnmente como *Excise Movement Control System* (EMCS), por ser esta la denominación del primer sistema de control telemático implantando entre las diferentes Administraciones tributarias de la Unión para el control de los movimientos intracomunitarios. En la actualidad, con este nombre se denomina también el control de gran parte de la circulación, en el territorio español de aplicación del impuesto, de productos en régimen suspensivo y con devengo del tipo reducido o de una exención.
- Por último, también se exige un registro específico de los usuarios o declaración de los consumidores, en su caso, que se benefician de exenciones o de tipos reducidos, respectivamente.

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

<sup>4</sup> Puede consultarse en [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/seed/seed\\_consultation.jsp?Lang=es](https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/seed/seed_consultation.jsp?Lang=es)

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

El 12 de diciembre de 2019, la Comisión Europea presentó el Pacto Verde Europeo; la hoja de ruta para lograr el objetivo de neutralidad climática en 2050 en la UE. En el primer documento de comunicación<sup>5</sup> de este «pacto verde» ya se adelantaban las principales líneas de actuación en materia tributaria propuestas por la Comisión:

- Reevaluar las políticas de tributación para afrontar los desafíos planteados por el calentamiento del planeta y el cambio climático.
- Revisión de la Directiva 2003/96/CE, con especial enfoque en cuestiones medioambientales. Adicionalmente, para facilitar la adopción de esta revisión de directiva, se proponía la modificación del procedimiento para adoptarla por mayoría cualificada en lugar de la unanimidad que todavía se requiere en la actualidad.
- Con respecto al transporte marítimo y aéreo, se creía necesaria una revisión detallada de las exenciones vigentes para los carburantes fósiles con objeto de analizar cuál es la mejor forma de dar una señal clara en precio del impacto medioambiental de estos medios de transporte.
- Introducción de un mecanismo de ajuste en frontera para la imposición sobre el carbono con el fin de evitar el riesgo de fuga de carbono (en aquel momento se incluyó como propuesta tributaria porque este mecanismo se planteaba más bien como un arancel y no como un régimen de comercio de derechos de emisión –RCDE–, que es a lo que más se asemeja la medida finalmente aprobada).
- Rápida adopción de la propuesta de directiva para los tipos impositivos del IVA en la cual la relación de bienes y servicios autorizados para la aplicación de tipos reducidos tuviera en cuenta fines medioambientales<sup>6</sup>.
- Por último, la Comisión pretendía que el Pacto Verde Europeo creara un contexto propicio para impulsar amplias reformas fiscales en los Estados miembros: eliminando «beneficios fiscales» a los combustibles fósiles, desplazando la carga fiscal del trabajo a la contaminación y teniendo en cuenta consideraciones sociales.

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

<sup>5</sup> COM(2019) 640 final (Bruselas, 11 de diciembre de 2019).

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



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

Con la presentación del citado paquete se ponen en marcha numerosas iniciativas de creación y modificación de directivas y reglamentos en muchas materias, entre las cuales se incluye la revisión de la vigente Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

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

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

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

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

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

---

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

- Revisión de las exenciones obligatorias y optativas de los Estados miembros en el consumo de combustibles y carburantes fósiles para promover el consumo de otros productos energéticos bajos en carbono. No solo para esto, sino también para evitar que la discrecionalidad de los Estados miembros para aplicar unas u otras exenciones incremente la fragmentación del mercado y distorsione la igualdad de condiciones de los diferentes sectores involucrados.
- Establecimiento de incentivos para la inversión en tecnologías renovables y la incorporación de combustibles sostenibles en el mercado (como, por ejemplo, el hidrógeno renovable, los combustibles avanzados<sup>8</sup> o los combustibles sintéticos<sup>9</sup>). En la directiva vigente, los tipos impositivos mínimos no se establecen en función del desempeño medioambiental de cada producto energético.
- Introducción de cláusulas pasarela<sup>10</sup> para modificar el procedimiento de adopción de nuevas propuestas de directiva por mayoría cualificada, facilitando así un resultado exitoso de las negociaciones entre los Estados.
- Todo esto, además, con un objetivo generalizado entre los Estados miembros de mantener la capacidad de generar ingresos para sus presupuestos.

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

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

En 2011, la Comisión publicó una propuesta de revisión de esta directiva<sup>11</sup> cuyo texto fue modificándose en función de los debates y negociaciones mantenidos por los diferentes Estados miembros entre los años 2011 y 2015.

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

<sup>9</sup> Los combustibles sintéticos se crean combinando hidrógeno (H) con dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>). Químicamente, los combustibles sintéticos son similares a la gasolina y el gasóleo convencionales, pero se obtienen de manera diferente.

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

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

En ese momento, la Comisión ya consideraba que la fiscalidad energética de la UE no animaba a los ciudadanos a consumir menos ni a optar por energías más sostenibles. Por ello, propuso un cambio normativo para: (i) reducir las emisiones de CO<sub>2</sub> conforme con los objetivos de la Unión en materia de energía y cambio climático de la manera más económica posible; (ii) impulsar la transición hacia formas de energía más sostenibles y renovables; e (iii) incentivar un consumo energético más eficiente.

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

- el contenido energético del producto y
- las emisiones de CO<sub>2</sub> atribuibles al consumo de dicho producto.

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

Por otro lado, el hecho de que los componentes en la fijación del tipo impositivo mínimo se basaran en el contenido de energía y en las emisiones de CO<sub>2</sub> garantizaría, en opinión de la Comisión, un trato justo e igualdad de condiciones en el mercado único para aquellos productos que compiten en usos como combustibles o carburantes en los Estados miembros.

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

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

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

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

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

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

En primer lugar, en lo que respecta a los niveles mínimos de imposición que deben respetarse en todos los Estados miembros, se recupera la propuesta de 2011 para que estos se fijen en función del contenido energético (€/gigajulio –GJ–) de los productos gravados. La Comisión insiste, así, en su pretensión de fijar un marco tributario con criterios equitativos para todos los productos energéticos. No obstante, a diferencia de la propuesta de 2011, en esta segunda revisión se ignora el componente de emisiones de CO<sub>2</sub> porque este ya se está considerando en el desarrollo de otras medidas del paquete Objetivo 55. El propio documento de trabajo de la Comisión<sup>12</sup> así lo reconoce en su análisis de las diferentes opciones de fijación de los tipos mínimos impositivos. En concreto, considera la Comisión que la extensión prevista del RCDE (ya implantando en determinadas industrias y en el transporte aéreo) a otros sectores como el del transporte marítimo, la construcción y el transporte terrestre podría dar lugar a una doble carga sobre las mismas emisiones de CO<sub>2</sub>.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 7. Revisión de la directiva de tributación energética en curso

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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



# La revisión de la directiva que regula el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea (RCDE) y sus aspectos fiscales

**Miguel de Haro Izquierdo**

*Profesor contratado doctor de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad Complutense de Madrid (España)*

[migueldh@ucm.es](mailto:migueldh@ucm.es) | <https://orcid.org/0000-0003-4596-4586>

## Extracto

La Unión Europea se ha alzado como uno de los entornos políticos y sociales más dinámicos y punteros en la promoción de una Europa sostenible centrada en las políticas de impulso medioambiental, con el objetivo de convertir el viejo continente en el espacio geográfico más avanzado en el establecimiento de políticas verdes.

Los objetivos específicos en materia de emisión de gases de efecto invernadero son los de lograr una Europa «climáticamente neutral» en 2050, con una emisión neta nula de gases de efecto invernadero para esa fecha. Para alcanzar dichos objetivos, uno de los instrumentos más destacado es el impulso del mercado de derechos de emisión de gases por la Unión Europea, con el que se pretende reducir las emisiones de gases de efecto invernadero.

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

**Palabras clave:** derechos de emisión; gases de efecto invernadero; UE; fiscalidad medioambiental; impuestos verdes.

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

Cómo citar: Haro Izquierdo, M. de (2024). La revisión de la directiva que regula el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea (RCDE) y sus aspectos fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 500, 59-82. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24095>



# The revision of the European Union Emissions Trading System (EU ETS) directive and its fiscal aspects

Miguel de Haro Izquierdo

## Abstract

The European Union has emerged as one of the most dynamic and leading political and social environments in the promotion of a sustainable Europe focused on environmentally driven policies, with the aim of making the old continent the most advanced geographical space in the establishment of green policies.

The specific greenhouse gas emission targets are to achieve a «climate neutral» Europe by 2050, with zero net greenhouse gas emissions by that date. To achieve these objectives, one of the most prominent instruments is the European Union's promotion of the emissions trading market, which aims to reduce greenhouse gas emissions.

This paper deals with the functioning mechanism of an emission allowances market, and explicitly addresses the most recent developments regulated by the European Union through different directives that will have a vital impact on the European Union economy. At the same time, the effects of the taxation of emission allowances and the taxation of the new allowance system and its regulation on the emissions market are discussed.

**Keywords:** emission allowances; greenhouse gases; EU; environmental taxation; green taxes.

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

Citation: Haro Izquierdo, M. de (2024). La revisión de la directiva que regula el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea (RCDE) y sus aspectos fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 59-82. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24095>



## Sumario

- 1. Introducción
  - 2. El comercio de derechos de emisiones
  - 3. Novedades de la directiva sobre el comercio de derechos de emisión
  - 4. Aspectos fiscales del comercio de emisiones
    - 4.1. Naturaleza jurídica de los derechos de emisión
    - 4.2. Impuesto sobre sociedades
    - 4.3. Impuesto sobre el valor añadido
  - 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

Es generalmente aceptado que la situación climática de nuestra esfera terráquea no pasa por un buen momento. La generalización de indicios muestra una contaminación excesiva de diversa índole, como, por ejemplo, la derivada de los combustibles o los residuos no biodegradables. La sobresaturación del hábitat es una realidad objetiva síntoma de que el calentamiento global se genera, entre otros motivos, por el exceso de gases de efecto invernadero (GEI) en sus diferentes modalidades; entre otros, dióxido de carbono ( $\text{CO}_2$ ), metano ( $\text{CH}_4$ ), óxido nitroso ( $\text{N}_2\text{O}$ ), hidrofluorocarbonos (HFC), perfluorocarbonos (PFC), hexafluoruro de azufre ( $\text{SF}_6$ ), etc. Incluso aquellos más escépticos en el diagnóstico climático deberían reconocer la posibilidad de que unas medidas que permitan mitigar esta situación pueden ser un bien generalizado para las sociedades o, por lo menos, se debería contemplar como un ejercicio de valoración razonable sobre este hecho.

El problema global de la contaminación general y de la atmosférica específicamente genera una problemática medioambiental, social, económica, política, migratoria y de salubridad que genera efectos perversos como el déficit en la distribución de la riqueza mundial.

Las instituciones internacionales han decidido poner los medios necesarios y las políticas adecuadas para la mitigación de la contaminación generalizada. No podemos citar con detalle ahora los ingentes acuerdos multilaterales de establecimiento de mejoras de política medioambiental impulsados por diferentes instituciones, como los de las Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional o la UE, a través de diversas agencias propias, pero debemos recordar, al menos, acuerdos internacionales como el Convenio de Viena (1985), el Convenio de Estocolmo (2001), el Protocolo de Kioto (1997), etc.

Entre los pactos más recientes en materia de lucha contra la contaminación de GEI debemos destacar el Acuerdo de París (2015). El objetivo principal es el de limitar el incremento global de la temperatura por debajo de los  $2^\circ\text{C}$  a finales de siglo respecto a los niveles de la era preindustrial, dejando la puerta abierta a ampliar este objetivo hasta  $1,5^\circ\text{C}$ . Las herramientas son diversas para poder obtener este fin tan ambicioso: contribuciones nacionales, financiación específica, transferencia de tecnologías, etc.

Uno de los actores más emblemáticos y activos en esta materia es la UE. En sus políticas esenciales y prioritarias se ha centrado en la disminución de la contaminación de las emisiones de carácter fósil, para lo cual ha puesto en marcha políticas concretas y específicas de limitación de la emisión de GEI.

El presente trabajo afronta una materia tan específica como los mercados de derechos de efectos invernadero en el espacio de la UE y sus efectos tributarios en los sujetos pasivos que operan en el mercado con derechos de emisión. Las reformas más actuales han impulsado una aceleración de las políticas en materia de GEI que hacen necesario entender el mecanismo comunitario de su mercado de derechos y los efectos fiscales en tributos como el IS y el IVA en nuestro país.

## 2. El comercio de derechos de emisiones

El comercio de los derechos de emisión de GEI se ha configurado en los últimos años como una de las herramientas más significativas de las políticas medioambientales de los países industrializados y, de manera muy especial, de las políticas medioambientales de la UE, como veremos a lo largo del presente trabajo.

Los diferentes regímenes de comercio de derechos de emisión buscan esencialmente que aquellas empresas o actividades industriales asuman el principio marco del derecho medioambiental, que no es otro que los que contaminan asuman las consecuencias de sus actos y paguen<sup>1</sup> por las emisiones de GEI a la atmosfera, derivándose una obligación complementaria de colaborar en el proceso económico de la transición ecológica.

---

<sup>1</sup> El origen del principio esencial del medioambiente es impulsado por la OCDE (1972):

4. The principle to be used for allocating costs of pollution prevention and control measures to encourage rational use of scarce environmental resources and to avoid distortions in international trade and investment is the so-called «Polluter-Pays Principle». This principle means that the polluter should bear the expenses of carrying out the above-mentioned measures decided by public authorities to ensure that the environment is in an acceptable state. In other words, the cost of these measures should be reflected in the cost of goods and services which cause pollution in production and/or consumption. Such measures should not be accompanied by subsidies that would create significant distortions in international trade and investment.

5. This Principle should be an objective of Member countries; however, there may be exceptions or special arrangements, particularly for the transitional periods, provided that they do not lead to significant distortions in international trade and investment (anexo).

Posteriormente fue asumido por las Naciones Unidas (1992):

Principle 16. National authorities should endeavor to promote the internalization of environmental costs and the use of economic instruments, taking into account the approach that the polluter should, in principle, bear the cost of pollution, with due regard to the public interest and without distorting international trade and investment.

El comercio de los derechos de emisión en la UE comenzó su aplicación en el año 2005 mediante el impulso de la promoción de la reducción de emisiones de GEI a través de la creación de una estructura de comercio rentable sobre las emisiones de los países de la UE. La idea original de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se estableció el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE), era la de limitar el volumen de emisiones de GEI de aquellas industrias con mayor consumo y mayor producción de energía, así como de las entidades de navegación aérea. El objeto de la norma original era el de fomentar las reducciones de las emisiones de CO<sub>2</sub>, CH<sub>4</sub>, N<sub>2</sub>O, HFC, PFC y SF<sub>6</sub> de una forma eficaz en relación con el coste y de manera económicamente eficiente<sup>2</sup>.

Un mercado de derechos de emisión de gases se articula por medio de diferentes elementos que se integran entre sí para desarrollar un conjunto de operaciones comerciales de compra y venta de derechos bajo el principio de la oferta y la demanda de los diferentes agentes económicos, con una clara intervención del poder público, a través del cual se pretende amortiguar la emisión de GEI<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Así se establece el RCDE. Es la piedra angular de la política de la UE para luchar contra el cambio climático mediante la reducción de las emisiones de GEI de una forma rentable y económicamente eficiente. La legislación original se ha modificado en varias ocasiones conforme ha evolucionado el sistema. Los cambios más recientes se adoptaron en la Directiva (UE) 2023/958 y en la Directiva (UE) 2023/959 como parte de la iniciativa Objetivo 55 de la UE.

<sup>3</sup> La creación de mercados de derechos de emisiones ha sido igualmente objeto de impulso en los Estados Unidos. Podemos destacar las experiencias de Regional de Gases de Efecto Invernadero (RGGI), esfuerzo cooperativo basado en el mercado entre los Estados de Connecticut, Delaware, Maine, Maryland, Massachusetts, New Hampshire, New Jersey, New York, Pennsylvania, Rhode Island y Vermont para limitar y reducir las emisiones de CO<sub>2</sub> del sector eléctrico. Se trata de la primera iniciativa regional de limitación e inversión puesta en marcha en Estados Unidos. La RGGI se compone de programas individuales de comercio de derechos de emisión de CO<sub>2</sub> en cada uno de los Estados participantes. A través de normativas independientes, basadas en la regla modelo de la RGGI, el Programa de Comercio de Presupuestos de CO<sub>2</sub> de cada Estado limita las emisiones de CO<sub>2</sub> de las centrales eléctricas, emite derechos de CO<sub>2</sub> y establece la participación en subastas regionales de derechos de CO<sub>2</sub>. Un derecho de emisión de CO<sub>2</sub> representa una autorización limitada para emitir una tonelada corta de CO<sub>2</sub> (por tonelada corta debe entenderse la denominación inglesa en unidad de masa de 2000 libras, aproximadamente 907,185 kilogramos) de una fuente regulada, expedida por un Estado participante. Las fuentes reguladas pueden utilizar un derecho de emisión de CO<sub>2</sub> expedido por cualquier Estado participante para demostrar su cumplimiento en cualquier Estado. Pueden adquirir derechos de emisión comprándolos en subastas regionales o a través de mercados secundarios. Se puede consultar en <https://www.rggi.org>

Igualmente, en el Estado de California, el programa *Cap-and-Trade* es un elemento clave del plan climático de California. Establece un límite estatal para fuentes responsables del 85 % de las emisiones de GEI de California y establece una señal de precios necesaria para impulsar la inversión a largo plazo en combustibles más limpios y un uso más eficiente de la energía. Se puede consultar en <https://ww2.arb.ca.gov/our-work/programs/cap-and-trade-program>

Finalmente, haremos referencia a la puesta en marcha en el Estado de Washington de un mercado de emisiones por medio del *Clean Fuel Standard*. Según la norma de combustibles limpios, los combustibles

El mercado de derechos de emisión se establece sobre el esquema denominado en sus términos anglosajones *cap and trade*, esto es, se establece un límite superior de emisiones en un periodo de tiempo determinado, de tal manera que en ese espacio de tiempo y de límite de emisiones se pueda obtener un objetivo de reducción de emisiones. En virtud de esta planificación de concesión de emisiones se habilitan por parte de las autoridades una serie de derechos de emisión en función de las reducciones esperadas de emisiones de GEI. Los derechos de emisión son entregados por la autoridad competente a los actores económicos que se encuentran sometidos a la obligación de reducir su carga de contaminación social, empresas energéticas, industrias contaminantes, aerolíneas, etc.

El comercio de emisiones (*trade*) es la segunda ecuación del mercado de derechos de emisión que se ha puesto en circulación por las autoridades. Al haber una serie de derechos en el mercado otorgado de manera gratuita, en la mayoría de las ocasiones, los actores pueden ser sujetos excedentes de derechos o demandantes de derechos de emisión. El primero de los supuestos se producirá cuando los derechos otorgados gratuitamente por las autoridades no hayan sido consumidos en función de la emisión de GEI generados durante un ejercicio anual temporal. En el supuesto segundo, la demanda de derechos se producirá cuando el actor económico haya producido una contaminación superior a los derechos gratuitamente concedidos y deberá obtener en el mercado más derechos de emisión sobre los que originalmente se le hayan concedido. En este caso, si no dispone de dichos derechos, podrá ser objeto de sanción por las autoridades competentes al exceder su cupo de emisiones sobre las que les han sido concedidas, por lo que deberá acudir a un mercado secundario de derechos de emisión en los que adquirir los derechos necesarios para no ser sancionado.

Con el diseño y puesta en marcha de este mercado de emisiones, los actores económicos intentarán, por vías diferentes, reducir sus instalaciones de emisiones para que no sean sancionadas, o adquirir derechos de emisión en un mercado secundario a un precio superior al coste de introducir medidas de producción en el sector que actúan menos contaminantes y, por tanto, rebajando su emisión por la modernización de su producción por medio de energías limpias.

En el horizonte de un mercado de emisiones debemos tener en cuenta que se producirá de manera decreciente la concesión de derechos gratuitos de emisión por las autoridades,

---

se evaluarán para determinar su intensidad de carbono. Los combustibles más limpios, los que tienen una intensidad de carbono inferior a la norma, generarán créditos que podrán conservarse o venderse a los productores de combustibles con alto contenido de carbono. Los combustibles con una intensidad de carbono superior a la norma generarán déficits. Esos productores deberán comprar suficientes créditos para cumplir la reducción de la intensidad de carbono de ese año. El requisito de reducir la intensidad de carbono aumenta con el tiempo, lo que hace que en Washington haya más combustible de transporte bajo en carbono. La reducción de la intensidad de carbono significa menos emisiones de GEI que entran en la atmósfera con el tiempo, lo que ayuda a hacer frente a los impactos del cambio climático. Disponible en <https://ecology.wa.gov/air-climate/reducing-greenhouse-gas-emissions/clean-fuel-standard>

de tal manera que los operadores económicos van a poder fácilmente detectar que se producirá una escasez de derechos de emisión a largo plazo, por lo que la dinámica del propio mercado garantizará que los derechos de emisión tengan valor de mercado. Podemos observar como este mercado depende de los derechos concedidos por las autoridades administrativas, lo que hace que no se pueda calificar como un mercado libre. La finalidad de las autoridades es que con el precio de los derechos de emisión se genere, por un lado, un incentivo para que los operadores económicos reduzcan las emisiones como y donde cuesta menos hacerlo y, por otro lado, busca generar ingresos por la venta de derechos. La creación del mercado de emisiones impulsará, además, ingresos derivados de su venta, que son utilizados para el desarrollo de inversiones en energías renovables, mejoras de la eficiencia energética y tecnologías que reduzcan las emisiones.

La principal ventaja de los mercados de emisiones frente a otras vías de limitación de las emisiones de GEI, y de lucha contra el cambio climático, como pueden ser los impuestos sobre el carbono<sup>4</sup>, es el hecho de que las autoridades pueden asegurar la reducción de emisiones sobre un periodo de tiempo cercano y, a la vez, fijar los precios mínimos, que luego se determinarán finalmente en las subastas de derechos, de la asignación inicial de derechos gratuitos, por lo que atraerá un mayor número de actores económicos del mercado. Por otro lado, es cierto que el establecimiento de estos mercados de derechos de emisión necesita de una compleja estructura administrativa organizada, con alta implicación de las Administraciones públicas y con la dificultad de una puesta en marcha y lanzamiento en su desarrollo que puede ser adversa. Sin embargo, creemos que esta figura permite obtener un efecto directo en el mercado de manera inmediata en el tiempo, con una buena aceptación por los operadores económicos que lo acogen de manera positiva dentro del ámbito de la imagen reputacional de las compañías mercantiles.

En todo caso, la UE<sup>5</sup> se ha convertido en una de las áreas de impulso más decidido en el desarrollo de la lucha contra el cambio climático por medio de los mercados de

<sup>4</sup> En este sentido, la implementación de los impuestos directos al carbono asegura una rápida inversión en energías limpias por parte de los contribuyentes. Son inmediatos y de una instauración sencilla, y proporcionan ingresos a las autoridades que pueden ser objeto de inversión en inversiones productivas, asistencia a sectores vulnerables o el impulso de nuevas políticas medioambientales. Véase <https://www.imf.org/es/Blogs/Articles/2022/07/21/blog-more-countries-are-pricing-carbon-but-emissions-are-still-too-cheap>

<sup>5</sup> La asignación gratuita de derechos de emisión de CO<sub>2</sub> se regula a través de la Decisión 2011/278/UE de la Comisión, de 27 de abril de 2011. En la fase 1 (2005-2007) y en la fase 2 (2008-2012) del EU ETS, la mayor parte de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub> fueron asignados de manera gratuita. En estas dos primeras fases (2005-2012), los límites nacionales de los derechos de emisión se fijaron mediante planes nacionales de asignación de derechos de emisión de GEI establecidos por los Estados miembros y evaluados por la Comisión. En la fase 3 (2013-2020), los derechos de emisión de CO<sub>2</sub> fueron asignados a través de un mecanismo de subastas; las subastas de derechos de emisión de CO<sub>2</sub> reguladas a través del Reglamento (UE) 1031/2010 de la Comisión. Durante la fase 1 (2005-2007) se permitió a los Estados miembros subastar el 5 % del volumen total de derechos de emisión, aumentando al 10 % dicho volumen en la fase 2 (2008-2012). En la fase 3 (2013-2020), la totalidad de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub> se asigna a través de subastas.



derechos de GEI, a través de los cuales garantiza el aumento necesario de los precios del carbono para hacer frente al cambio climático. Los sistemas de mercados de derechos pueden proteger a los sectores más vulnerables al tiempo que respaldan el crecimiento económico<sup>6</sup>.

### 3. Novedades de la directiva sobre el comercio de derechos de emisión

El RCDE, como ya hemos visto con anterioridad, se puso en marcha en el ámbito comunitario en el año 2005 y ha sido modificado sucesivamente en diferentes fases<sup>7</sup>. El sistema se encuentra en la actualidad en su cuarta fase de negociación (2021-2030). A lo largo de los años, ha sido objeto de varias revisiones<sup>8</sup> que analizan, adaptan e impulsan el sistema con los objetivos climáticos generales de la UE. La directiva de RCDE para la fase 4 se revisó por primera vez en 2018 de acuerdo con el marco político y normativo de la UE en materia de clima y energía para 2030<sup>9</sup>. No obstante, habida cuenta del Pacto Verde Europeo<sup>10</sup> y de los objetivos climáticos más ambiciosos de la UE<sup>11</sup>, en 2021 se puso en marcha otra revisión<sup>12</sup> de la directiva para la fase 4<sup>13</sup>.

<sup>6</sup> La OCDE en 2013 manifestó que, en comparación con otras políticas climáticas, los mercados de derechos de emisiones y los impuestos sobre el carbono amplios (es decir, que cubren varios sectores) tienen los costes más bajos de reducción de emisiones por tonelada.

<sup>7</sup> La aprobación del Protocolo de Kioto por la Comunidad y sus Estados miembros en 2002 comprometía a estos a una reducción del 8 % de las emisiones de GEI para el periodo comprendido entre 2008 y 2012 respecto a los niveles originalmente identificados en el año 1990.

<sup>8</sup> Véase [https://climate.ec.europa.eu/eu-action/eu-emissions-trading-system-eu-ets/development-eu-ets-2005-2020\\_es?prefLang=es](https://climate.ec.europa.eu/eu-action/eu-emissions-trading-system-eu-ets/development-eu-ets-2005-2020_es?prefLang=es)

<sup>9</sup> Véanse [https://climate.ec.europa.eu/eu-action/climate-strategies-targets/2030-climate-targets\\_en?prefLang=es](https://climate.ec.europa.eu/eu-action/climate-strategies-targets/2030-climate-targets_en?prefLang=es) y <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/291/93/PDF/N1529193.pdf?OpenElement>

<sup>10</sup> Disponible en [https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal\\_en](https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en)

Véase también Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, y al Comité de las Regiones. *El Pacto Verde Europeo*. COM(2019) 640 final.

<sup>11</sup> Véase [https://climate.ec.europa.eu/eu-action/european-climate-law\\_es?prefLang=es](https://climate.ec.europa.eu/eu-action/european-climate-law_es?prefLang=es)

<sup>12</sup> Disponible en [https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal/delivering-european-green-deal\\_en](https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal/delivering-european-green-deal_en)

<sup>13</sup> En España, la aplicación del régimen de comercio de derechos de emisiones se ha regulado por medio de la Ley 1/ 2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen económico del comercio de derechos de emisión de GEI. Como no podía ser de otra manera, hace suyos los objetivos de la directiva comunitaria, entre ellos: (i) ayudar a cumplir con las obligaciones derivadas de la Convención y el Protocolo de Kioto; (ii) ser un mecanismo complementario del esfuerzo de reducción de emisiones de GEI que debe

El Acuerdo de París de Naciones Unidas (2015) supuso, en el ámbito internacional, una profundización en las necesidades de reducir las emisiones de GEI en todo el planeta. En el acuerdo se estableció como objetivo principal, ante la situación de una escalada del deterioro medioambiental del planeta, la reducción de la temperatura de la Tierra mediante la reducción de las emisiones mundiales de GEI. Entre las herramientas impulsadas por el tratado se recomienda a los países desarrollados incrementar el esfuerzo en la obtención de fuentes, instrumentos y cauces de los fondos públicos, a través de diversas medidas con las cuales se podría incrementar el apoyo a las estrategias por aquellos países firmantes del acuerdo. Los objetivos específicos podemos identificarlos, de manera muy sucinta, entre otros muchos, a continuación:

- Mantener el aumento de la temperatura media mundial muy por debajo de 2 °C con respecto a los niveles preindustriales y proseguir los esfuerzos para limitar ese aumento de la temperatura a 1,5 °C con respecto a los niveles preindustriales, reconociendo que ello reduciría considerablemente los riesgos y los efectos del cambio climático.
- Aumentar la capacidad de adaptación a los efectos adversos del cambio climático y promover la resiliencia al clima y un desarrollo con bajas emisiones de GEI de un modo que no comprometa la producción de alimentos.
- Situar los flujos financieros en un nivel compatible con una trayectoria que conduzca a un desarrollo resiliente al clima y con bajas emisiones de GEI.

El 14 de julio de 2021, la Comisión Europea presentó el Objetivo 55 (en inglés, *Fit for 55*<sup>14</sup>), un paquete de propuestas integrales para reformar la política climática y energética de la UE, incluido el RCDE<sup>15</sup>. El Parlamento Europeo y los Estados miembros en el Consejo

---

realizarse mediante medidas y políticas internas; (iii) disminuir los costes de reducción de las emisiones, pues el comercio permitirá que, en la UE, las emisiones se reduzcan allí donde menor coste económico conlleve dicha reducción; (iv) garantizar el buen funcionamiento del mercado interior para evitar las distorsiones de la competencia que podría generar el establecimiento de regímenes nacionales distintos; y (v) adquirir experiencia en el funcionamiento del comercio de emisiones antes del año 2008, en el que empezará a funcionar el comercio de emisiones internacional previsto en el artículo 17 del Protocolo de Kioto. La aplicación del régimen se ha desarrollado por medio de fases temporales: fase 1 (2005-2007), fase 2 (2008-2012), fase 3 (2013-2020) y fase 4, actualmente en desarrollo (2021-2030).

<sup>14</sup> Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 2021, por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n.º 401/2009 y (UE) 2018/1999 («legislación europea sobre el clima»).

<sup>15</sup> El Objetivo 55 es el conjunto de medidas que elevan el objetivo de reducción de emisiones de CO<sub>2</sub> para 2030 hasta el 55 % respecto a las de 1990 (el objetivo inicial de reducción para 2030 era del 40 %). Los Estados miembros adoptaron una posición común sobre el RCDE. El propósito fundamental de las propuestas de la UE es garantizar una transición equitativa y socialmente justa, mantener la innovación y la competitividad de la industria comunitaria manteniendo la competitividad de los sectores industriales, así como ser la abanderada en la lucha mundial contra el cambio climático. Las medidas impulsadas parece

de la UE adoptaron las propuestas<sup>16</sup> relacionadas con el RCDE a más tardar en junio del año 2023. En virtud de la ley europea del clima, los Estados miembros de la UE serán climáticamente neutros en el año 2050. Como primer hito, su objetivo es reducir las emisiones netas en al menos un 55 % para 2030 en comparación con las emisiones del año 1990<sup>17</sup>. El RCDE es fundamental para lograrlo de manera rentable y su revisión de objetivos en el año 2023 se alinea con el sistema y con sus ambiciones<sup>18</sup>.

Las novedades de la Directiva (UE) 2023/959 tienen como objetivo acelerar el proceso de reducción de las emisiones de GEI en la UE a través de los siguientes acuerdos de aplicación inmediata:

- Se establece un límite máximo de emisiones con unas políticas especialmente duras para su consecución temporal. La reducción se fija en un 62 % con respecto a 2005. La propuesta que puede permitir dicho objetivo será la disminución de la cantidad de derechos de emisión. Fijado en 90 toneladas métricas (Mt) de equivalentes de CO<sub>2</sub> en 2024 y 27 Mt en 2026. Esto se combinará con una reducción de los derechos de emisión del 4,3 % al año entre 2024 y 2027, y 4,4 % anual en el periodo 2028-2030.

---

que podrán obtener una neutralidad climática para el año 2050 mediante un acuerdo unánime aceptado por los Estados con la finalidad de establecer medidas legales, financieras, etc., que, sin duda, son una clara apuesta de Europa, que desempeña un papel de liderazgo en la neutralidad climática.

<sup>16</sup> Véase <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32023L0959>

<sup>17</sup> Mediante la adopción del Reglamento (UE) 2021/119 del Parlamento Europeo y del Consejo, la UE ha consagrado en su legislación el objetivo de alcanzar la neutralidad climática en toda la economía a más tardar en 2050 y el objetivo de lograr emisiones negativas a partir de esa fecha. Dicho reglamento establece también un objetivo vinculante de la Unión de una reducción interna de las emisiones netas de GEI (emisiones una vez deducidas las absorciones) de, al menos, un 55 %, con respecto a los niveles de 1990, de aquí a 2030.

<sup>18</sup> Directiva (UE) 2023/959 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de mayo de 2023, que modifica la Directiva 2003/87/CE por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de GEI en la Unión y la Decisión (UE) 2015/1814, relativa al establecimiento y funcionamiento de una reserva de estabilidad del mercado en el marco del régimen para el comercio de derechos de emisión de GEI en la Unión; Directiva (UE) 2023/958 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de mayo de 2023, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE en lo que respecta a la contribución de la aviación al objetivo de la Unión de reducir las emisiones en el conjunto de la economía y a la adecuada aplicación de una medida de mercado mundial; Reglamento (UE) 2023/857 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de abril de 2023, por el que se modifica el Reglamento (UE) 2018/842 sobre reducciones anuales vinculantes de las emisiones de GEI por parte de los Estados miembros entre 2021 y 2030 que contribuyan a la acción por el clima, con objeto de cumplir los compromisos contraídos en el marco del Acuerdo de París, y el Reglamento (UE) 2018/1999; Reglamento (UE) 2023/839 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de abril de 2023, por el que se modifica el Reglamento (UE) 2018/841 en lo que respecta al ámbito de aplicación, la simplificación de las normas de notificación y cumplimiento y el establecimiento de los objetivos de los Estados miembros para 2030, y el Reglamento (UE) 2018/1999 en lo que respecta a la mejora del seguimiento, la notificación, el seguimiento de los avances y la revisión (reglamento UTCUTS).

- Se pone fin a la concesión gratuita de los derechos de emisión.
- Se amplía la exigencia del régimen de derechos de emisión para otros operadores económicos, como es el caso de los edificios, el transporte por carretera y otros sectores hasta ahora no contemplados en la limitación de las emisiones de GEI; por ejemplo, las instalaciones y los operadores aéreos, que disponían de estos derechos gratis hasta ahora, dejarán de tenerlos sin coste de manera paulatina hasta 2030.
- Se ha modificado la legislación y se ha establecido un nuevo objetivo de reducción de las emisiones del sector marítimo del 62 % por un periodo temporal limitado para el año 2030 con respecto a los niveles de 2005. La ampliación del RCDE a las emisiones marítimas abarcará las emisiones de CO<sub>2</sub>, CH<sub>4</sub> y N<sub>2</sub>O procedentes de los buques con un arqueo bruto superior a 5000 toneladas y se aplicará al 50 % de las emisiones de los viajes con origen o destino fuera de la UE y a todas las emisiones de los viajes dentro de la UE y las emisiones de los buques dentro de los puertos de la UE.
- Se aplica un marco de tarificación del carbono independiente para la combustión de combustibles en el transporte por carretera y los edificios y sectores adicionales. Esta propuesta está concebida para fijar el precio de las emisiones a partir de 2027 sin asignación gratuita y contribuir a una reducción de las emisiones del 42 % de aquí a 2030 con respecto a los niveles de 2005 en los sectores sujetos. Es una nueva propuesta de RCDE separado, pero paralelo, para las emisiones de los combustibles consumidos en los sectores correspondientes. A diferencia del RCDE vigente, es el denominado RCDE2.
- En relación con la aviación comercial, el RCDE seguirá aplicando una tarificación efectiva del carbono a los vuelos dentro del Espacio Económico Europeo (EEE), esto es, intraeuropeos, y a los vuelos cuyo destino sea el Reino Unido y Suiza.
- Para el resto de los sectores y subsectores industriales sin riesgo de fuga de carbono, se ha acordado eliminar progresivamente esa gratuidad en el periodo 2026-2034. Esto se llevará a cabo de manera progresiva según el detalle siguiente:

Cuadro 1. Reducción de la gratuidad del derecho de emisiones

2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034
2,5 %	5 %	10 %	22,5 %	48,5 %	61 %	73,5 %	86 %	100 %

Fuente: elaboración propia.

Como complemento a las medidas directas de la reducción de emisiones de GEI se impulsa el Fondo de Modernización, financiado por el RCDE, con la finalidad de que ya

en 2024 se puedan iniciar las inversiones necesarias para la consecución de los objetivos por parte de los 13 Estados miembros con ingresos más bajos para la financiación específica de obtención de los objetivos regulados. Entre los mismos se incluye el apoyo a las inversiones para modernizar los sistemas energéticos y mejorar la eficiencia energética en el almacenamiento de energía, la generación y uso de fuentes renovables y la modernización de las redes de energía, incluidas las tuberías, las redes y la calefacción urbana, promoviendo una transición justa en las regiones dependientes del carbono. El Fondo de Modernización se financia con los ingresos procedentes de la subasta del 2 % del total de derechos de emisión entre 2021 y 2030 en el marco del RCDE y de los derechos de emisión adicionales transferidos por los Estados miembros beneficiarios. También se subastará para el Fondo de Modernización un 2,5 % adicional de la cantidad total de derechos de emisión entre 2024 y 2030.

Junto con estas medidas de RCDE se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC) que pondrá un precio al contenido de carbono de las importaciones de una selección específica de productos. El objetivo principal del MAFC es prevenir la fuga de carbono y el aumento de las emisiones en terceros países, garantizando que determinados productos importados soporten el mismo precio del carbono que los productos nacionales de la UE. Se aplicará de manera no discriminatoria y compatible con las normas comerciales internacionales, y su aplicación sentará las bases para una cooperación internacional más estrecha.

Podemos observar como el objetivo de la directiva es establecer una reducción de las emisiones de GEI de carácter jurídicamente vinculante para los Estados de la UE y con efectos directos sobre las economías nacionales. La realidad de esta nueva directiva es que, más que impulsar el comercio de derechos de emisión, su finalidad es incentivar la producción de instalaciones que reduzcan parcialmente o eliminen totalmente las emisiones de GEI, lo cual derivará en un incremento del coste de los servicios de los sectores en los que la directiva aplica las reducciones de los GEI. El gran reto del sistema de subastas de emisiones de GEI es el hecho de las fugas de carbono que minimizan las políticas comunitarias. Estas fugas de carbono suponen que las empresas de fuera de la UE pueden preferir encontrar mercados alternativos sin aranceles en lugar de adoptar una tecnología de bajas emisiones que cumpla la normativa de la UE<sup>19</sup> y habrá que verificarlo, aunque es más que probable que se generalice desde el momento en el que las exigencias y los requisitos impuestos a nuevos sectores industriales se extiendan en el territorio de la UE<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> La fuga de carbono se refiere a la situación que puede producirse si, por razones de costes relacionados con las políticas climáticas, las empresas transfirieran la producción a otros países con limitaciones de emisiones más laxas. Esto podría provocar un aumento de sus emisiones totales. El riesgo de fugas de carbono puede ser mayor en determinadas industrias de gran consumo de energía.

<sup>20</sup> En esta materia es interesante valorar las conclusiones del informe elaborado por el Banco Central Europeo (2023).

## 4. Aspectos fiscales del comercio de emisiones

El comercio de emisiones tiene una incidencia fiscal de especial trascendencia entre las empresas como sujetos receptores de los derechos de emisión, o como compradores o vendedores de los citados derechos; por tanto, su fiscalidad se reduce en gran medida a los sectores empresariales que desarrollan una actividad económica. No es menos cierto que estas últimas modificaciones en la directiva de RCDE pueden introducir un nuevo tipo de sujetos pasivos derivados de la obligación ampliable a los edificios, que deberán cumplir con el régimen de emisiones, y, asimismo, los transportes por carretera y otras actividades que puedan incorporarse en fechas próximas. En todo caso, al ser derechos de emisión obtenidos por empresas, la incidencia mayor en su fiscalidad se produce tanto en el IS como en el IVA.

### 4.1. Naturaleza jurídica de los derechos de emisión

Con carácter previo a abordar los aspectos fiscales de los derechos de emisión tenemos que identificar qué categoría jurídica y naturaleza ha de asignarse a los citados derechos de emisión de GEI. El derecho de emisión se define como el «derecho a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un periodo determinado de tiempo, a efectos de los requisitos de la presente directiva, siendo este derecho transferible»<sup>21</sup>. En la normativa interna de nuestro país, la naturaleza jurídica de los derechos de emisión se cataloga como «el derecho subjetivo a liberar a la atmósfera una tonelada equivalente de dióxido de carbono desde una aeronave o desde una instalación incluida en el ámbito de aplicación de esta ley»<sup>22</sup>. Asimismo, la normativa interna establece que los derechos de emisión tendrán un carácter transmisible, considerándose instrumentos financieros<sup>23</sup> de acuerdo con la normativa nacional y de la UE, aplicándose tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas que operen en el sector de los derechos de emisión o derivados de estos<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> Artículo 3 de la Directiva 2003/87/CE.

<sup>22</sup> Artículo 9 de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de GEI.

<sup>23</sup> Artículo 10 de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de GEI.

<sup>24</sup> Se trata de un derecho subjetivo que tiene como características propias las siguientes: (i) es un derecho real, esto es, recae sobre una cosa (la atmósfera); (ii) es un derecho oponible *erga omnes*, incluida también la propia Administración estatal concedente; (iii) es un derecho de uso, no de goce (no autoriza consumir el bien sobre el cual recae); (iv) es un derecho de origen administrativo, porque se crea por decisión administrativa, pero, una vez recibido por su titular, se incorpora a su patrimonio, siendo amparado por la garantía del derecho de propiedad; (v) se comportan como bienes muebles, susceptibles de apropiación y de comercio, esto es, son enajenables y transmisibles (por el mismo hecho de ser de carácter real y no personal) (Viñuela Hojas, 2005).

Debemos considerar que los derechos de emisión no son derechos de carácter público en calidad de concesiones o autorizaciones, sino que son derechos individuales de propiedad, transmisibles por su titular con capacidad de disposición (Romero Sieira, 2005).

En el ámbito financiero, los derechos de emisión, desde el momento de la entrada en vigor de la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros (directiva MiFID II), y del Reglamento (UE) 600/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativo a los mercados de instrumentos financieros y por el que se modifica el Reglamento (UE) 648/2012 (reglamento MiFIR), se consideran instrumentos financieros independientemente de la forma jurídica en los que se transmiten. La directiva MiFID II establece una serie de obligaciones para operar en los mercados con derechos de emisión. Como norma general, los titulares de instalación u operadores aéreos con obligaciones de entrega de derechos en el ámbito de aplicación de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, están exentos de solicitar autorización como ESI<sup>25</sup>, incluso cuando realicen actividades de negociación por cuenta propia con derechos de emisión (por ejemplo, compra o venta de derechos de emisión necesarios para el cumplimiento de sus obligaciones de entrega). Como a continuación podemos observar, esta consideración de instrumentos financieros tiene una trascendencia fundamental en su contabilización y efectos fiscales del comercio de derechos de emisión.

Contablemente, el debate sobre la calificación y conceptualización de los derechos de emisión ha sido una realidad muy abierta y compleja: la dificultad para definir una calificación jurídica es lo que ha generado que se produzcan diversos cambios de criterios por la falta de definición en el ámbito internacional de los mismos. Una muestra de esta dificultad conceptual es el hecho de que, inicialmente, al no haber una norma definitoria, se buscaba una regulación analógica, tal y como indica la norma internacional contable 8 (NIC 8), aquella que pretende prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información que se deba revelar acerca de los cambios en las políticas contables. Dicha interpretación conllevó catalogar los derechos de emisión inicialmente como activos intangibles según la aplicación de la NIC 38<sup>26</sup>, propuesta que no permaneció vigente en el tiempo por no ser debidamente acogida en el ámbito internacional.

<sup>25</sup> Las empresas de servicios de inversión son aquellas que están autorizadas por el ministro de economía –a propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV)–, para realizar diversas actividades o prestar servicios relacionados con los mercados de valores. Estas actividades o servicios están dirigidos a los inversores o a las empresas que emiten valores. Las actividades o servicios dirigidos a los inversores son los siguientes: recibir, transmitir y ejecutar órdenes de compra y venta en los mercados de valores por cuenta de sus clientes; gestionar el patrimonio o la cartera de los inversores que les hayan dado un mandato para ello, así como ser depositarios y administradores de valores y productos financieros; actuar como intermediarios cuando las empresas llevan a cabo ofertas públicas de venta de valores, poniendo en conocimiento de los inversores las mismas, de forma que puedan comprar si lo desean; conceder créditos o préstamos a los inversores para que estos puedan realizar las operaciones en las que interviene esa ESI; y asesorar a empresas e inversores.

<sup>26</sup> Para una mayor profundización sobre esta materia recomendamos la lectura de Rodrigo Alborg (2014).



Esta falta de unificación de criterios para determinar contablemente la naturaleza de los derechos de emisión ha producido posteriormente cambios en el criterio de delimitación de estos, ya que los derechos de emisión con carácter previo al año 2016 se contabilizaban como intangibles, esto es, aquellos destinados para su propio uso, frente a los que se adquirirían para su venta, catalogados como existencias<sup>27</sup>. Desde el 1 de enero de 2016 se contabilizan los derechos de emisión como existencias. La modificación del criterio tiene su origen en el debate internacional sobre la calificación contable de dichos derechos, y de manera especial la modificación realizada por L'Autorité des Normes Comptables, el principal organismo francés de normalización contable, que los definió como activos. No son instrumentos financieros, ya que en la definición de instrumentos financieros no son efectivo, un instrumento de capital ni un derecho contractual en el que intercambiar o recibir efectivo u otro activo financiero. No son activos inmateriales y tampoco se ajustan a la definición de activos inmateriales, ya que, aunque carecen de sustancia física, no presentan las características comunes a los elementos inmateriales conocidos, especialmente en el contexto de los derechos de emisión que requieren un pago (Autorité des Normes Comptables, 2012).

Podemos observar, someramente, que la falta de criterios homogéneos en el ámbito internacional supone una clara adversidad para los detentadores de derechos de emisión, los cuales se encuentran con normativas dispares que generan una clara inseguridad jurídica. Dichos criterios deberían ser resueltos internacionalmente estableciendo criterios homogéneos, lo cual redundaría en favor de entidades cada vez más globales e internacionales, y en los que los planes de derechos de emisión van a estar al orden del día en su comercio entre las empresas y los actores económicos en un entorno comunitario.

Los criterios contables en nuestra normativa interna fueron aclarados por la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, en la que se indicaban las normas de registro, valoración e información relativas al inmovilizado intangible. Dichos criterios son:

- Si los derechos de emisión se adjudican o adquieren para su consumo en el proceso productivo de la empresa, se calificarán como inmovilizado intangible, siendo las normas de registro y valoración las planteadas en la resolución de 2006 del ICAC.

<sup>27</sup> Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013:

8. Derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

1. Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados o adquiridos para su consumo en el proceso productivo de la empresa se contabilizarán de acuerdo con las siguientes reglas. [...] Los derechos de emisión se reconocerán en el momento inicial por su precio de adquisición de acuerdo con los criterios previstos en la presente Resolución para el inmovilizado intangible [...].

2. Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero adquiridos con el propósito de ser vendidos se contabilizarán de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración sobre existencias del Plan General de Contabilidad. Cuando el uso futuro de los derechos no esté determinado, en el momento de su incorporación al patrimonio de la empresa se calificarán como inmovilizado intangible.



- Si los derechos de emisión se adquieren con el propósito de ser vendidos, se contabilizarán de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración relativa a existencias del Plan General Contable (PGC).
- Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar derechos de emisión se contabilizarán aplicando los criterios previstos para los instrumentos financieros del PGC, que determina que se tratarán como anticipos a cuenta o compromisos, de compras o ventas, según proceda.

Como complemento aclaratorio de la naturaleza contable de los derechos de emisión, el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifica el PGC, en la disposición adicional primera establece que: «Al inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación este real decreto el valor en libros de los derechos de emisión de gases con efecto invernadero contabilizado como inmovilizado intangible se reclasificará a las existencias». En consecuencia, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, todos los derechos adquiridos, tanto los destinados a cancelar obligaciones como los que se mantengan con el propósito de ser vendidos, se clasificarán en existencias<sup>28</sup>.

## 4.2. Impuesto sobre sociedades

La tributación de los derechos de emisión se establecerá según los principios generales para la determinación de la base imponible de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS). Se establece por medio del régimen de estimación directa partiendo de las correcciones fiscales del resultado contable recogidas en la normativa fiscal. En materia de derechos de emisiones, tendremos que partir del resultado contable de la base imponible, que es la modalidad por la que se determinan todos los aspectos esenciales para aplicar la normativa fiscal. La LIS no establece ningún criterio específico en materia de valoración de los derechos de emisión de GEI, asumiendo los criterios contables de valoración, y los ingresos y gastos asociados a los mismos se integran en la base imponible en el periodo en el que se devengan, y que, con respecto a los conceptos contables, ya hemos comentado previamente. La valoración inicial de los derechos de emisión se reconoce en el momento inicial por su precio de adquisición. Si fueran asignados a título gratuito o por precio inferior al de mercado, se contabilizarán por su valor de mercado, correspondiendo la diferencia a una donación, que debería registrarse como tal e imputarse a resultados según lo previsto para las existencias. En el supuesto de una valoración posterior por su coste, se registrará

---

<sup>28</sup> La valoración inicial de los derechos de emisión será: (i) por su valor de adquisición, en caso de ser asignados mediante subasta a título oneroso. La contrapartida es el importe satisfecho por ellos; (ii) por su valor de mercado, en caso de ser asignados a título gratuito o por un precio sustancialmente inferior a su valor de mercado. La valoración posterior es al coste o, si es inferior, su valor neto realizable, registrando al cierre del ejercicio la pérdida por deterioro de valor de esta partida cuando este valor sea inferior al de adquisición.

al cierre del ejercicio una pérdida por deterioro cuando este valor sea inferior al de adquisición. Los derechos de emisión, en el supuesto de ser destinados a la entrega para cancelar la obligación derivada de las emisiones, se pueden contabilizar como aprovisionamientos.

Los derechos de emisión de GEI destinados a ser vendidos se califican como mercaderías, y la venta se registra como un ingreso, siguiendo el criterio general en materia de compras de mercaderías y reconocimientos de ingresos por ventas de bienes.

La detentación de los derechos de emisión tiene diversos efectos en la fiscalidad societaria, como son la obtención, como consecuencia de su enajenación, de una ganancia o pérdida patrimonial entre el precio que ha recibido de la transmisión de derechos y el valor de los derechos transmitidos, valor neto contable.

En el ámbito de los grupos empresariales, deberemos tener en cuenta que las operaciones intragrupo deberán cumplir con las obligaciones derivadas de los precios de transferencia (también llamadas operaciones con personas o entidades vinculadas), por lo que deberán transmitirse estos derechos a precio de mercado con un análisis específico de los diferentes actores. Recordemos que el criterio general es la valoración contable, que debe tenerse en cuenta para determinar la cuantía del IS. En las operaciones vinculadas, este criterio se sustituye por el valor de mercado, criterio basado en que el precio debe ser aquel que se hubiera acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia tal y como recoge el artículo 18 de la LIS.

### 4.3. Impuesto sobre el valor añadido

El ámbito de aplicación del IVA puede tener una mayor complejidad en la calificación de las actividades derivadas de la emisión de GEI. La norma general es que los derechos de cesión de emisión de GEI se consideran como prestaciones de servicios no sujetas al IVA por ser consideradas como la transmisión de una licencia. La consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V1335/2006, de 5 de julio (NFC023055), y otras en el mismo sentido, establece que las asignaciones iniciales y gratuitas, diferentes a las realizadas en el mercado secundario, se consideran no sujetas y, en el supuesto de que se transfieran entre empresarios, sí encontrarán sujetas al IVA.

En aquellos supuestos en los que se produzca una transmisión de derechos de emisión, se entenderá que la operación está sujeta y no exenta al impuesto, según el artículo 11.2.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA). Asimismo, debemos calificar las operaciones como sujetas cuando se produzca una operación de intermediación de la transmisión de derechos<sup>29</sup> en cadena entre un intermediario y las sucesivas

<sup>29</sup> *Vid.* STJUE de 27 de octubre de 2022 (asunto C-641/2021 –NFJ087789–).

transmisiones de liquidación de los derechos de emisión, siempre que haya mediado una contraprestación económica<sup>30</sup>.

En el supuesto de las operaciones de intermediación, se pueden dar diferentes supuestos de calificación fiscal de la operación en función de las condiciones contractuales de las mismas. Podemos indicar que en los contratos de futuro tendrán la consideración de un contrato de compraventa por concluir en una fecha futura a su realización cuando incorporen la obligación sobre la base de sus cláusulas contractuales de realizar una compraventa de gas u otro activo corporal que se negocie en el mercado. Igualmente, los contratos de futuro tendrán la consideración de un contrato de servicios por concluir en fecha futura cuando incorporen la obligación de transmitir derechos (RCE o URC). Por el contrario, los contratos que no incorporen la intención de realizar una entrega, transmisión o adquisición de derechos de emisión en fecha futura tendrán la consideración de prestación de servicios, constituyendo una operación puramente financiera. Nos encontramos ante una casuística amplia que deberá ser objeto de revisión en función de las condiciones contractuales de la intermediación y traspaso<sup>31</sup>.

En cuanto a la localización de las operaciones sobre los servicios prestados en materia de derechos de emisiones, estos se entenderán realizados en el lugar donde radique el empresario o profesional para el que se realicen las operaciones (art. 69.1.1.º de la LIVA).

Los sujetos pasivos del tributo serán aquellos que perciban el servicio, según el artículo 84.1.2.º de la LIVA, cuando se trate de prestaciones que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de GEI,

<sup>30</sup> Consulta de la DGT V1255/2010, de 7 de junio (NFC038396):

Las transmisiones de los derechos de emisión al vencimiento del contrato de futuro, de acuerdo con la operativa descrita y la información suministrada, suponen una transmisión en cadena de los derechos entre los distintos intervinientes de la operación, si bien solo hay una transacción de compra y venta final, aquella que se establece entre el Mercado, o el comprador final de los derechos, actuando los demás participantes en el mercado como intermediarios. En este sentido, dentro de estas operaciones de intermediación habrá que diferenciar aquellas que se derivan de la propia configuración del Mercado, y del sistema de cuentas abiertas en los registros nacionales de derechos, en los que las entidades intervinientes en el Mercado no tienen la intención de adquirir o transmitir derechos en nombre y por cuenta propia, si no que actúan como entidades liquidadoras o facilitadoras de la transmisión final en aplicación del régimen de registro. Estas prestaciones de servicios estarán no sujetas al Impuesto cuando se realicen sin contraprestación o mediante el cobro de las propias tarifas del Mercado cuando se realicen por entidades públicas que no tengan la condición de empresario o profesional. En otro caso, mediando contraprestación, cuando se realicen por quien no tenga la consideración de entidad pública, o por una entidad pública actuando como empresario y profesional, como es el caso planteado, las operaciones tendrán la consideración de mediación para la realización de una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto, que estarán igualmente sujeta y no exenta del Impuesto.

<sup>31</sup> *Vid.* consulta de la DGT V1034/2010, de 15 de junio (NFC038186).

generalmente, de una asignación inicial y gratuita de derechos de emisión en cumplimiento de lo dispuesto por la Ley 1/2005, de 9 de marzo.

En los supuestos de compraventa de derechos de emisión no será posible aplicar la inversión del sujeto pasivo en este tipo de operaciones de asesoramiento y consultoría<sup>32</sup>. Este criterio, referido a la inversión del sujeto pasivo, ha sido modificado por la Directiva (UE) 2022/890 del Consejo, de 3 de junio de 2022, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la prórroga del periodo de aplicación del mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo en relación con determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, y del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA. El cambio regulatorio afecta a los Estados miembros, los cuales podrán determinar dentro de su normativa interior y hasta el 21 de diciembre del 2026 que el deudor del IVA sea únicamente si los derechos transmitidos por la entidad consultante fueran de los incluidos en el ámbito de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de GEI, y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto. En las citadas transmisiones, les resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.1.2.º d) de la LIVA<sup>33</sup>, por lo que el criterio cambia en una clara vocación normativa de lucha contra el fraude del traspaso de derechos.

El gran reto del IVA en materia de derechos de emisiones viene determinado por la lucha contra el fraude<sup>34</sup> que se produce en las operaciones de transmisión de derechos. Al ser

<sup>32</sup> Consulta de la DGT V2645/2009, de 30 de noviembre (NFC037000):

De acuerdo con lo expuesto, el sujeto pasivo de las operaciones de compra venta en nombre propio de derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, definidos en la Ley 1/2005 y el Real Decreto 1031/2007, efectuadas por la entidad consultante serán los destinatarios de dichas operaciones, es decir, los empresarios o profesionales para quienes se realicen dichas operaciones, según lo establecido en el artículo 84, apartado dos, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El supuesto de inversión del sujeto pasivo, regulado en el artículo 84, apartado dos, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, no resulta aplicable a las prestaciones de servicios de asesoramiento y consultoría en materia de derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, ni tampoco a las operaciones de compra venta en nombre y por cuenta ajena, es decir, como comisionista, de dichos derechos, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero. Por tanto, el sujeto pasivo de dichas operaciones, efectuadas por entidad consultante, será la propia entidad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 84, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>33</sup> Vid. consulta de la DGT V2379/2022, de 16 de noviembre (NFC084397).

<sup>34</sup> En este sentido es muy esclarecedora la reciente SAN 3546/2023, que juzga las penas de operaciones internacionales de un entramado de sociedades mercantiles que se crearon o utilizaron con una finalidad defraudatoria y que son comúnmente conocidas como «trucha» o *missing traders*, en las que se manifiestan y tienen entrada por vez primera, procedentes del extranjero, los derechos de CO<sub>2</sub> que se comercializan. El

un bien inmaterial, sin transporte físico, articulada por medio de la compraventa transfronteriza de productos sin IVA, la venta realizada en un determinado territorio sin liquidar el IVA correspondiente de la transmisión generaba importantes operaciones de fraude fiscal. Dichas operaciones se mitigan mediante la introducción de la inversión del sujeto pasivo, a través de lo cual el comprador es el que viene obligado a liquidar el IVA. La norma está suponiendo una sencilla y eficaz medida contra el fraude en la venta de derechos de GEI.

## 5. Conclusiones

La regla de oro de la fiscalidad medioambiental se centra en el principio descrito por el economista Arthur Pigou (1920), mediante la aseveración, ya clásica y asumida de modo genérico, del que contamina paga. Junta al principio general el desarrollo de la teoría de la externalización, en la que se exige al Estado que se propugne como el defensor de los recursos medioambientales, así como de la internacionalización de los costes sociales impropios por medio de políticas fiscales que influyan en los costes de los precios de mercado que generen una eficiencia en el control del medioambiente. A través de la imposición tributaria, el coste marginal del sujeto que contamina debe asumir y pagar a la sociedad o, al menos, satisfacer igualmente el coste marginal social derivado de su acción contraria al medioambiente.

Junto a las teorías pigouvianas, debemos traer a colación a Ronald Coase (1960), igualmente economista, que de manera opuesta manifestaba teóricamente que, si los derechos de propiedad están inequívocamente definidos, los costes de transacción son nulos, la redistribución no importa y la libre negociación entre las partes basta para llegar a una solución eficiente en la que no es necesaria intervención estatal.

En este debate secular nos debemos fijar actualmente en que los instrumentos en apariencia más efectivos para la lucha climática, en su concepción original, son los tributos

---

único reflejo al exterior de la intervención de estas sociedades en la transmisión de los derechos consiste en las declaraciones fiscales presentadas por las sociedades compradoras (conocidas como «pantallas») y las facturas inveraces con las que justifican las operaciones. Su objeto es ocultar y dificultar el descubrimiento del fraude para el que han sido creadas o utilizadas. En estas sociedades se hace recaer la obligación tributaria de ingreso del IVA en la Hacienda pública, que incumplen. Las facturas que respaldan las operaciones de compraventa de derechos son ficticias, encaminadas a aparentar la existencia de un tráfico mercantil que permite a las sociedades situadas en el siguiente nivel (o «pantallas») justificar que han soportado el IVA que compensan con el repercutido a las sociedades con funciones de bolsas de intercambio de derechos o plataformas. A través de estas últimas sociedades llegan los derechos de CO<sub>2</sub> a las grandes empresas españolas o extranjeras, que los utilizan para su industria, como empresas contaminantes, o para negociar en el mercado. Se crea así una corriente de transmisiones cuya única finalidad es lograr que el IVA no ingresado por las «truchas» lo sea con cargo a la Hacienda pública, al obtener de esta, tras las diversas transmisiones, su devolución en el caso de ventas a sociedades radicadas en el extranjero, o su compensación, que conlleva un menor ingreso para Hacienda pública en la cantidad equivalente al IVA que se ha dejado de ingresar.

medioambientales. Y como complemento, en los últimos años de acción política medioambiental, el impulso de regímenes de comercio de derechos de emisión parece de una efectividad que se debe valorar de manera altamente positiva.

Los impuestos sobre el carbono generan una aplicación y efectos inmediatos en los que de manera directa establecen el valor futuro de las emisiones de gases. Su efecto es el de que los sujetos pasivos que soportan la tributación buscan reducir el coste fiscal mediante la realización de inversiones medioambientalmente verdes y con una clara finalidad de ahorro de combustibles de carácter fósil. La facilidad de su implementación en sistemas fiscales es de rápida aplicación, de relativa aceptación social, costes reducidos de implementación y objeto de una sugerente fuente de ingresos mediante la capacidad recaudatoria que genera ingresos destinados a políticas y estructuras verdes.

Los mercados de emisiones se configuran como una herramienta diferente tanto en su funcionamiento como en sus efectos sobre la lucha de la contaminación medioambiental. Por un lado, fijan también precios de las emisiones de GEI que repercuten en el mercado y, por otro, son generadores de ingresos que destinar a políticas medioambientales. La intervención administrativa es clara y manifiesta en la determinación de los precios de los derechos de emisión, que se modula a través de la asignación de derechos gratuitos sobre los actores económicos a través de los que se controla el precio final de emisiones de GEI. La puesta en marcha de estos mercados es el principal reto frente a la aplicación inmediata de impuestos medioambientales directos, ya que estos mercados necesitan de una estructura, seguimiento y funcionamiento que en muchas ocasiones supone medios e inversiones por los promotores de estos.

En todo caso, ambas herramientas condenan al que contamina y recaudan ingresos para redistribuir en la inversión social medioambiental.

Dentro de los objetivos climáticos urgentes, el Acuerdo de París ha dejado claro que el objetivo prioritario es limitar el incremento global de la temperatura por debajo de los 2 °C a finales de siglo respecto a los niveles de la era preindustrial, en la necesidad de adelantarse al objetivo a una reducción hasta 1,5 °C. Las políticas hasta ahora implementadas no son suficientes para el logro de estos objetivos globales en materia medioambiental, por lo que la UE ha sido la principal institución política internacional que ha promulgado normas que implanten dicha política de reducción de la temperatura global.

Las últimas directivas comunitarias de 2023, citadas de manera exhaustiva en el presente trabajo, estrechan el cerco a las emisiones de GEI mediante el impulso de los mercados de emisiones (RCDE).

Entre las principales medidas, debemos resaltar:

- Limitación de emisiones con unas políticas especialmente duras para su consecución temporal. La reducción se fija en un 62 % con respecto a 2005. La propuesta

que puede permitir dicho objetivo es la disminución de la cantidad de derechos de emisión. Fijado en 90 Mt de equivalentes de CO<sub>2</sub> en 2024 y 27 Mt en 2026. Esto se combinará con una reducción de los derechos de emisión del 4,3 % al año entre 2024 y 2027 y 4,4 % anual en el periodo 2028-2030.

- Fin de la concesión gratuita de los derechos de emisión.
- Se amplía la exigencia del régimen de derechos de emisión para otros operadores económicos, como es el caso de los edificios, el transporte por carretera y otros sectores hasta ahora no contemplados en la limitación de las emisiones de GEI.
- Se aplica un marco de tarificación del carbono independiente para la combustión de combustibles en el transporte por carretera y los edificios y sectores adicionales.
- Para la aviación comercial, el RCDE seguirá aplicando una tarificación efectiva del carbono a los vuelos dentro del EEE, esto es, intraeuropeos, y a los vuelos cuyo destino sea el Reino Unido y Suiza.

Creemos que estas medidas van a generar un mayor desarrollo y utilización de los mercados de emisiones por la retirada paulatina de la gratuidad de los derechos de emisión. Como consecuencia de lo anterior, es probable que se incremente la demanda de derechos, que generarán un mayor coste por tonelada emitida a los sujetos pasivos y una mayor recaudación por parte de los Estados derivada de la emisión de GEI.

Los mercados de emisiones tendrán cada vez una mayor importancia para aquellos sujetos que no se adapten a las políticas medioambientales.

Desde el punto de vista fiscal, los riesgos de una mayor presión sobre los derechos de emisión generarán un incremento de las posibilidades de fraude en la transmisión de derechos, especialmente en el IVA, lo que deberá ser supervisado e inspeccionado de manera estrecha por las autoridades fiscales de cada Estado. Asimismo, en la tributación directa de grupos de empresas, las transmisiones de derechos entre grupos empresariales deberán ser acordadas de manera objetiva por los precios de transferencia; otro elemento que puede conllevar un incremento de la litigiosidad por el precio de cesión de derechos estipulados entre las partes.

Sin duda, la mayor trascendencia del RCDE debe conllevar una clara delimitación de conceptos jurídicos y contables sobre lo que debe ser considerado jurídicamente como la naturaleza de los derechos de emisión. En este aspecto, las diferentes jurisdicciones fiscales europeas deberían aunar esfuerzos para delimitar conjuntamente la naturaleza contable y fiscal de los derechos de emisión.

## Referencias bibliográficas

- Autorité des Normes Comptables (2012). *Proposals for Accounting of GHG Emission Rights: Reflecting Companies' Business Models*.
- Banco Central Europeo (2023). *Benefits and Costs of the ETS in the EU, a Lesson Learned for the CBAM Design* (Working Paper Series n.º 2764).
- Coase, R. H. (1960). The Problem of Social Cost. *The Journal of Law and Economics*, 3.
- Naciones Unidas (1992). *Conference on Environment and Development* (Río de Janeiro, 3 al 14 de junio de 1992). <https://documents-dds-ny.un.org/>
- Naciones Unidas (2015). Acuerdo de París. <https://www.un.org/es/climatechange/paris-agreement>
- OCDE (1972). *Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*.
- Pigou, A. C. (1920). *The Economic of Welfare*. MacMillan.
- Rodrigo Alborg, I. (2014). *Contabilidad de los derechos de emisión de carbono* (trabajo fin de máster, Universidad de Valencia). ICAC.
- Romero Sieira, C. (2015). Naturaleza jurídica de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero. *La Ley Mercantil*, 11, 82-101.
- Viñuela Hojas, M. (2005). Naturaleza jurídica de los derechos de emisión negociables generados a raíz del Protocolo de Kyoto y sus consecuencias. *Revista de Derecho Administrativo Económico*, 14.

**Miguel de Haro Izquierdo.** Profesor contratado doctor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. Acreditado como profesor titular. ANECA. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Abogado. Socio del Estudio Jurídico Pérez de Ayala. Profesor visitante de la Universidad Francisco de Vitoria y del Máster de Acceso a la Abogacía de la Universidad Complutense de Madrid. Profesor del Máster de Asesoría Fiscal de CEF.- UDIMA. Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Miembro del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. Árbitro de la Corte de Arbitraje del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. Doctor en Derecho por la Universidad San Pablo CEU. Máster en Asesoría Jurídica Fiscal por el Instituto de Empresa. Máster en Recursos Humanos por ICADE. Licenciado en Derecho. <https://orcid.org/0000-0003-4596-4586>





# El reglamento por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC)

**Pablo Renieblas Dorado**

*Socio de Deloitte Legal.*

*Inspector del Estado en excedencia (España)*

[prenieblas@deloitte.es](mailto:prenieblas@deloitte.es)

## Extracto

Con la aprobación de un mecanismo de ajuste en frontera en el seno de la Unión Europea, se produce un cambio fundamental en la política medioambiental europea. En este artículo se desganan las principales novedades y las obligaciones a las que van a tener que hacer frente los importadores.

**Palabras clave:** mecanismo de ajuste en frontera; política medioambiental europea; derechos de emisión; MAFC.

Recibido: 12-07-2024 / Aceptado: 03-10-2024 / Publicado: 04-11-2024

Cómo citar: Renieblas Dorado, P. (2024). El reglamento por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 83-110. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24097>



# The regulation establishing a carbon border adjustment mechanism (CBAM)

Pablo Renieblas Dorado

## Abstract

With the approval of a border adjustment mechanism within the European Union, a fundamental change has taken place in European environmental policy. This article details the outlines the main changes and the obligations that importers will have to face.

**Keywords:** border adjustment mechanism; european environmental policy; emission rights; CBAM.

Received: 12-07-2024 / Accepted: 03-10-2024 / Published: 04-11-2024

Citation: Renieblas Dorado, P. (2024). El reglamento por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 83-110. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24097>

## Sumario

1. Introducción
2. Características generales del MAFC
  - 2.1. ¿En qué consiste?
  - 2.2. ¿En qué normativa se encuentra regulado?
3. Ámbito objetivo del MAFC
  - 3.1. ¿A qué productos afecta?
  - 3.2. ¿Se ampliará a nuevos productos en breve?
  - 3.3. ¿Afecta a cualquier producto de cualquier país?
4. Obligaciones del MAFC
  - 4.1. ¿Cuándo se debe hacer frente a estas obligaciones?
  - 4.2. ¿Quién es el obligado?
  - 4.3. ¿Qué información deberá presentar el importador?
  - 4.4. ¿Se pueden rectificar las declaraciones?
5. Cálculo de emisiones
  - 5.1. ¿Cómo se calculan las emisiones producidas?
  - 5.2. ¿Existe algún sistema que garantice por un tercero las emisiones de un producto?
6. Compra de derechos de emisión
  - 6.1. ¿Cómo y cuándo se deben comprar los derechos?
  - 6.2. ¿Cómo controla la Comisión el número de derechos adquiridos?
7. Otras cuestiones
  - 7.1. ¿Toda la relación de los operadores será ante la Comisión o deberán también relacionarse con alguna autoridad nacional?
  - 7.2. ¿Existe algún límite para no tener que presentar declaración?
  - 7.3. ¿Qué sanciones se pueden interponer?
8. Efectos en la operativa de los obligados
  - 8.1. ¿Cómo afecta al comercio internacional?
  - 8.2. ¿Qué ocurre si un producto regresa a Europa, ya sea íntegro o transformado?
9. Retos para los operadores económicos



## 1. Introducción

En el año 2015, en el seno de la Asamblea General de las Naciones Unidas, se suscribió por gran parte de los países la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

Ello conllevó que la Comisión Europea haya adquirido el compromiso de alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible para 2030 y sitúa el Pacto Verde en el centro de sus iniciativas de recuperación. Para ello, la Comisión ha procedido a adoptar un plan de objetivos 2030, centrado principalmente en el área de clima, energéticos y medioambientales. Así, el objetivo principal es lograr reducir las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de la UE en un 55 % respecto de los niveles de 1990 de aquí a 2030, adoptar energías renovables, detener la pérdida de biodiversidad, conseguir contaminación «cero», desarrollar la economía circular, etc.

Para conseguir todos estos objetivos, la Comisión Europea ha decidido aprobar un paquete de medidas denominadas «Objetivo 55», encaminadas a revisar y actualizar la legislación de la UE y poner en marcha nuevas iniciativas con el fin de garantizar que las políticas de la UE se ajusten a los objetivos climáticos acordados por el Consejo y el Parlamento Europeo, con el objetivo final de lograr la neutralidad en emisiones para el año 2050.

Entre las distintas medidas aprobadas, podemos destacar la modificación del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE, en inglés ETS –*emissions trading system*–), la actualización de la directiva que regula la fiscalidad energética y la creación de un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC o CBAM en sus siglas en inglés –*carbon border adjustment mechanism*–).

La aprobación del MAFC no se puede entender sin hacer una breve referencia a la modificación del RCDE. Entre los cambios que introducidos en el RCDE, nos encontramos con la ampliación de los sectores afectos, pero también con la eliminación de la concesión de derechos gratuitos, de tal forma que los operadores afectos a los mismos dejarán de tener acceso de forma gratuita a dichos derechos y, a partir de 2027, deberán hacer frente al pago de los mismos.

Esta modificación se hace de forma paulatina, de tal manera que no tendrán que comprar el 100 % de los derechos de inicio, sino que gradualmente se irá incrementando el número de derechos que tendrán que pagar frente a los que se entregan de forma gratuita.

Ante esta modificación, la Comisión Europea se planteó el posible problema de la denominada «fuga de carbono». Esto supondría que empresas productoras sitas en el ámbito de la UE se puedan plantear la necesidad de mover sus centros productivos fuera de la Unión, a los efectos de reducir sus costes de producción, al no tener que hacer frente al pago de derechos de emisión, y poder aprovecharse de acuerdos de origen preferencial aduaneros que les permitirían importar sus productos sin tener que pagar aranceles.

Para evitar estas conductas es necesario exigir a las importaciones de productos el pago de derechos de emisión por las emisiones producidas en origen, de tal forma que el coste de producción desde el punto de vista del RCDE va a ser el mismo, ya se fabriquen los productos en la UE o en cualquier otro país del mundo.

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

Si bien se ha planteado por algunos sectores que el MAFC se trata de un nuevo impuesto a la importación, técnicamente no se puede tratar como tal, ya que no es más que la exigencia del pago de unos derechos por las emisiones producidas en origen por estos productos.

Aunque, desde un punto de vista práctico, nos encontramos ante un coste más en la importación de los productos, que se deberá pagar en el momento en el que se produzca dicha importación, por lo que su semejanza con un impuesto a la entrada es notoria.

La aprobación de dicho reglamento ha supuesto que haya habido países, como puede ser India, que se hayan planteado la posible ilegalidad de la medida, al considerar esta obligación contraria a los tratados firmados en el seno de la Organización Mundial del Comercio (OMC), al imponer un nuevo coste a las importaciones de terceros países, sin que tenga la justificación debida conforme a los acuerdos firmados en el seno de la OMC.

La Comisión Europea ya ha salido al paso de dichas afirmaciones señalando que el MAFC sí es conforme a las reglas de la OMC, al ser una medida medioambiental, hecho que permite y justifica el imponer nuevas obligaciones a las importaciones de productos.

Es importante destacar que ha habido movimientos de países en el sentido de implementar medidas similares al MAFC tales como Reino Unido, Marruecos y Vietnam, que han manifestado su intención de implementar una medida análoga, con lo que la Comisión conseguiría uno de sus objetivos, señalado en los considerandos de la norma, el conseguir que otros países implementen medidas similares a los efectos de conseguir esa reducción de emisiones en el ámbito global.

## 2. Características generales del MAFC

### 2.1. ¿En qué consiste?

Como ya hemos indicado, el MAFC conlleva que, a la hora de la importación de determinados productos, será necesario calcular las emisiones producidas en los lugares de origen y hacer frente al pago de derechos de emisión como si dichas emisiones se hubieran producido en Europa (art. 1).

### 2.2. ¿En qué normativa se encuentra regulado?

El MAFC se ha aprobado mediante reglamento de aplicación directa, el Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de mayo de 2023.

En principio, casi todo el desarrollo normativo provendrá de la Comisión Europea, no siendo necesario que las autoridades nacionales desarrollen más normativa, salvo quizá la aplicación del régimen sancionador y la forma de aplicación de los criterios graduativos; temas que serán competencia de cada Estado miembro, aunque las sanciones sí se encuentran reguladas en el propio reglamento.

A su vez, se ha aprobado un nuevo reglamento que regula determinados aspectos de la aplicación del MAFC durante el periodo 2023-2025, el Reglamento de ejecución (UE) 2023/1773 de la Comisión, de 17 de agosto de 2023, por el que se establecen las normas de desarrollo del Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las obligaciones de presentación de informes a efectos del MAFC durante el periodo transitorio.

Sin embargo, no será esta toda la legislación, ya que queda pendiente de aprobar el reglamento que desarrolla el funcionamiento para el periodo posterior a diciembre de 2025, el que regule todo el sistema de emisiones de certificados, las actualizaciones de la propia norma principal, sobre todo respecto de los nuevos productos que incluir en el mecanismo, etc.

## 3. Ámbito objetivo del MAFC

### 3.1. ¿A qué productos afecta?

Al igual que el RCDE no afecta a todos los sectores, el MAFC tampoco se va a aplicar a la totalidad de los productos y procede a delimitar a qué productos será de aplicación (art. 2).

En concreto, se indica que los productos afectados serán aquellos que en su fase productiva son altamente intensivos en emisiones de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) y nombra los siguientes:

- Fertilizantes.
- Electricidad.
- Hierro.
- Acero.
- Aluminio.
- Hidrógeno.

A su vez, se indica en el propio reglamento la posibilidad de que se amplíe antes de 2026 a otros productos, como pueden ser:

- Químicos.
- Polímeros.

Si bien en algunos de los borradores iniciales del texto se incluían desde el principio a estos dos últimos productos, la Comisión al final ha preferido ser prudente debido a la dificultad de implementar este sistema.

Imaginemos la entrada en un puerto de un gran barco portacontenedores, con más de 20.000 contenedores, y lo que supondría el tener que controlar toda esa mercancía para el cumplimiento de esta nueva obligación.

Probablemente, hasta que los operadores y los propios funcionarios se adapten, podría llevar fuertes retrasos en el despacho de la mercancía, con los efectos negativos que tendría para el comercio internacional. Por tanto, la Comisión ha preferido ser prudente e ir introduciendo paulatinamente esta medida entre los distintos productos de importación.

Otra cuestión que nos debemos plantear es si esta nueva obligación afecta a materias primas o a productos terminados y cómo podemos saber fielmente a qué productos se va a aplicar.

El reglamento resuelve este problema mediante la publicación en el anexo I del listado específico de producto afectados, de tal forma que hay que acudir a la normativa reguladora de la clasificación de productos<sup>1</sup> para poder determinar los mismos.

---

<sup>1</sup> Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.



Cuadro 1. Anexo I. Lista de mercancías y GEI

1. A efectos de la identificación de las mercancías, el presente reglamento se aplicará a las mercancías incluidas en los códigos de la nomenclatura combinada (NC) que se enumeran en el cuadro siguiente. Los códigos NC corresponderán a los del Reglamento (CEE) 2658/87.
2. A efectos del presente reglamento, los GEI relativos a las mercancías a que se refiere el apartado 1 serán los que se enumeran en el cuadro siguiente para las mercancías de que se trate.

Cemento

Código NC	GEI
2507 00 80 – Las demás arcillas caolínicas	Dióxido de carbono
2523 10 00 – Cementos sin pulverizar o clinker	Dióxido de carbono
2523 21 00 – Cemento Portland blanco, incluso coloreado artificialmente	Dióxido de carbono
2523 29 00 – Los demás cementos Portland	Dióxido de carbono
2523 30 00 – Cementos aluminosos	Dióxido de carbono
2523 90 00 – Los demás cementos hidráulicos	Dióxido de carbono

Fuente: Reglamento (UE) 2023/956.

Electricidad

Código NC	GEI
2716 00 00 – Energía eléctrica	Dióxido de carbono

Fuente: Reglamento (UE) 2023/956.

Abonos

Código NC	GEI
2808 00 00 – Ácido nítrico; ácidos sulfonítricos	Dióxido de carbono y óxido nitroso
2814 – Amoniaco anhidro o en disolución acuosa	Dióxido de carbono





Código NC	GEI
2834 21 00 – Nitratos de potasio	Dióxido de carbono y óxido nitroso
3102 – Abonos minerales o químicos nitrogenados	Dióxido de carbono y óxido nitroso
3105 – Abonos minerales o químicos, con dos o tres de los elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo y potasio; los demás abonos; productos de este capítulo en tabletas o formas similares o en envases de un peso bruto inferior o igual a 10 kg	Dióxido de carbono y óxido nitroso
<b>Excepto:</b> 3105 60 00 – Abonos minerales o químicos con los dos elementos fertilizantes: fósforo y potasio	
Fuente: Reglamento (UE) 2023/956.	

### Fundición, hierro y acero

Código NC	GEI
72 – Fundición, hierro y acero	Dióxido de carbono
<b>Excepto:</b>	
7202 2 – Ferrosilicio	
7202 30 00 – Ferro-sílico-manganeso	
7202 50 00 – Ferro-sílico-cromo	
7202 70 00 – Ferromolibdeno	
7202 80 00 – Ferrovolframio y ferro-sílico-volframio	
7202 91 00 –Ferrotitanio y ferro-sílico-titanio	
7202 92 00 – Ferrovanadio	
7202 93 00 – Ferroniobio	
7202 99 – Las demás:	
7202 99 10 – Ferrofósforo	
7202 99 30 – Ferro-sílico-magnesio	
7202 99 80 – Las demás	
7204 – Desperdicios y desechos (chatarra), de fundición, hierro o acero; lingotes de chatarra de hierro y acero	



Código NC	GEI
2601 12 00 – Minerales de hierro y sus concentrados, excepto las piritas de hierro tostadas (cenizas de pirita), aglomerados	Dióxido de carbono
7301 – Tablestacas de hierro o acero, incluso perforadas o hechas con elementos ensamblados; perfiles de hierro o acero obtenidos por soldadura	Dióxido de carbono
7302 – Elementos para vías férreas, de fundición, hierro o acero: carriles (rieles), contracarriles y cremalleras, agujas, puntas de corazón, varillas para mando de agujas y otros elementos para cruce o cambio de vías, traviesas (durmientes), bridas, cojinetes, cuñas, placas de asiento, placas de unión, placas y tirantes de separación y demás piezas diseñadas especialmente para la colocación, unión o fijación de carriles (rieles)	Dióxido de carbono
7303 00 – Tubos y perfiles huecos, de fundición	Dióxido de carbono
7304 – Tubos y perfiles huecos, sin soldadura (sin costura), de hierro o acero	Dióxido de carbono
7305 – Los demás tubos (por ejemplo: soldados o remachados) de sección circular con diámetro exterior superior a 406,4 mm, de hierro o acero	Dióxido de carbono
7306 – Los demás tubos y perfiles huecos (por ejemplo: soldados, remachados, grapados o con los bordes simplemente aproximados), de hierro o acero	Dióxido de carbono
7307 – Accesorios de tubería [por ejemplo: empalmes (rácores), codos, manguitos], de fundición, de hierro o acero	Dióxido de carbono
7308 – Construcciones y sus partes (por ejemplo: puentes y sus partes, compuertas de esclusas, torres, castilletes, pilares, columnas, armazones para techumbre, techados, puertas y ventanas y sus marcos, contramarcos y umbrales, cortinas de cierre, barandillas), de fundición, hierro o acero (excepto construcciones prefabricadas de la partida 9406); chapas, barras, perfiles, tubos y similares, de fundición, hierro o acero, preparados para la construcción	Dióxido de carbono
7309 00 – Depósitos, cisternas, cubas y recipientes similares para cualquier materia (excepto gas comprimido o licuado), de fundición, de hierro o de acero, de capacidad superior a 300 l, sin dispositivos mecánicos ni térmicos, incluso con revestimiento interior o calorífugo	Dióxido de carbono
7310 – Depósitos, barriles, tambores, bidones, latas o botes, cajas y recipientes similares, para cualquier materia (excepto gas comprimido o licuado), de fundición, hierro o acero, de capacidad inferior o igual a 300 l, sin dispositivos mecánicos ni térmicos, incluso con revestimiento interior o calorífugo	Dióxido de carbono
7311 00 – Recipientes para gas comprimido o licuado, de fundición, hierro o acero	Dióxido de carbono

Código NC	GEI
7318 – Tornillos, pernos, tuercas, tirafondos, escarpas roscadas, remaches, pasadores, chavetas, arandelas [incluidas las arandelas de muelle (resorte)] y artículos similares, de fundición, hierro o acero	Dióxido de carbono
7326 – Las demás manufacturas de hierro o acero	Dióxido de carbono

Fuente: Reglamento (UE) 2023/956.

### Aluminio

Código NC	GEI
7601 – Aluminio en bruto	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7603 – Polvo y escamillas, de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7604 – Barras y perfiles, de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7605 – Alambre de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7606 – Chapas y tiras, de aluminio, de espesor superior a 0,2 mm	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7607 – Hojas y tiras, delgadas, de aluminio, incluso impresas o fijadas sobre papel, cartón, plástico o soportes similares, de espesor inferior o igual a 0,2 mm (sin incluir el soporte)	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7608 – Tubos de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7609 00 00 – Accesorios de tuberías [por ejemplo: empalmes (rácores), codos, manguitos], de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7610 – Construcciones y sus partes (por ejemplo: puentes y partes, torres, castilletes, pilares, columnas, armazones para techumbre, techados, puertas y ventanas y sus marcos, contramarcos y umbrales, y barandillas), de aluminio (excepto las construcciones prefabricadas de la partida 9406 ); chapas, barras, perfiles, tubos y similares, de aluminio, preparados para la construcción	Dióxido de carbono y perfluorocarburos



Código NC	GEI
7611 00 00 – Depósitos, cisternas, cubas y recipientes similares para cualquier materia (excepto gas comprimido o licuado), de aluminio, de capacidad superior a 300 l, sin dispositivos mecánicos ni térmicos, incluso con revestimiento interior o calorífugo	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7612 – Depósitos, barriles, tambores, bidones, botes, cajas y recipientes similares, de aluminio (incluidos los envases tubulares rígidos o flexibles), para cualquier materia (excepto gas comprimido o licuado), de capacidad inferior o igual a 300 l, sin dispositivos mecánicos ni térmicos, incluso con revestimiento interior o calorífugo	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7613 00 00 – Recipientes para gas comprimido o licuado, de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7614 – Cables, trenzas y artículos similares, de aluminio, sin aislar para electricidad	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7616 – Las demás manufacturas de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos

Fuente: Reglamento (UE) 2023/956.

Sustancias químicas

Código NC	GEI
2804 10 00 – Hidrógeno	Dióxido de carbono

Fuente: Reglamento (UE) 2023/956.

Como podemos observar, el reglamento no solo hace referencia a materias primas, sino también a productos semielaborados o productos terminados, como pueden ser tornillería, cableado, tubos, estructuras, etc. Con lo que nos encontramos con el primer reto respecto a aquellos que vayan a ser obligados, el determinar qué productos que se importan van a estar afectos.

Una primera duda que puede asaltar a aquellos no muy habituados a manejar la clasificación arancelaria es qué ocurre, por ejemplo, con un producto que es una lámina de aluminio compuesta, revestida de plástico y con un espesor de 4 mm, la cual se clasifica en la partida 7606 11 93, y, mirando el listado, no está en concreto esta partida, y solo aparece la 7606, chapas y tiras de aluminio.

Lo que dice el reglamento es que están afectos todos los productos incluidos en una partida y, por tanto, todos los productos cuya clasificación se inicie por el código 7606 estarán dentro del ámbito de aplicación de la norma; en consecuencia, nuestro ejemplo estará afecto al MAFC.

Otra cuestión es qué ocurre si importamos unos componentes para una máquina que se ha estropeado, por ejemplo, una prensa de uva, y para ello importamos partes de esa máquina, entre las que se encuentran chapas y tiras de aluminio.

Si traemos todas las piezas juntas para hacer la reparación, y miramos la norma de clasificación, veremos que existe una partida específica para clasificar las partes de estas máquinas, que es la 8435 90 00, y, por tanto, si procedemos a clasificar todas las partes que traemos para reparar la máquina en esta partida, no estaremos afectados por el MAFC, aunque traiga tornillería y planchas de aluminio.

Cuestión distinta es que realmente esos productos estén bien clasificados y se puedan clasificar como partes de máquinas, cuando, en realidad, la aduana nos puede indicar que su verdadera clasificación es dentro de las partidas 7606 de planchas de aluminio o de la 7318 de tornillería, que sí se encontraría afectada.

Nos encontramos ante el primer gran problema al cual se van a enfrentar los operadores, que es comprobar la adecuada clasificación de la mercancía, un tema tremendamente complejo que depende de muchos detalles como, por ejemplo, ver si esas planchas o tornillos están diseñados expresamente para esa máquina o, por el contrario, se pueden usar para otras muchas, lo que dará lugar a controversias con las aduanas y a sorpresas desagradables respecto de operadores que piensen que sus productos no se encuentran afectados por una clasificación errónea. O viceversa, operadores que están declarando el MAFC cuando en realidad no deben hacer frente a las obligaciones.

Por tanto, una de las primeras tareas para los posibles afectados deberá ser repasar la adecuada clasificación de sus mercancías, algo que no se debe dejar en manos de los proveedores, al asumir el riesgo el importador y depender de este la verdadera clasificación de mercancías.

Cabe recordar que, en caso de duda, siempre existe la posibilidad de presentar una consulta vinculante de clasificación ante el Departamento de Aduanas de la AEAT.

### 3.2. ¿Se ampliará a nuevos productos en breve?

Esta cuestión es muy relevante, ya que ha habido muchas quejas de sectores productivos europeos ante la Comisión Europea. La razón es que Europa no es una zona geográfica con una gran cantidad de materia prima y, por ende, debe recurrir a otras zonas geográficas para su adquisición.

Ello supone que los productores europeos van a tener que pagar el MAFC por las importaciones, por ejemplo, de hierro, acero y aluminio, lo que supone un coste extra; sin embargo, tal y como hemos explicado, un productor no europeo que importe una maquinaria

entera no deberá hacer frente a ningún pago, con lo que el productor europeo se queda en una situación clara de desventaja competitiva.

Esta situación ha supuesto que muchas asociaciones hayan presentado sus quejas a la Comisión y esta ha decidido tomar cartas en el asunto. Así, ya ha comunicado en diversas charlas que ha iniciado un primer estudio para ampliar la aplicación del MAFC a productos terminados que contengan otros productos sujetos a MAFC, como pueden ser el aluminio, el hierro o el acero.

Dicho estudio tiene previsto concluirse en diciembre del 2024 para su presentación al Parlamento Europeo y, con base en él, se iniciará el proceso necesario de modificación del reglamento, al otorgar el propio reglamento competencias para proceder a ampliar los productos objeto del MAFC.

Pero no se quedará ahí. También la Comisión ha informado de que se elaborará otro estudio durante el primer semestre de 2025 para incluir otras materias primas y –entendemos– que los productos que contengan las mismas, como ya hemos indicado, como mínimo, se referirán a los químicos y polímeros.

### 3.3. ¿Afecta a cualquier producto de cualquier país?

Conforme a lo establecido en el anexo III, se aplicará a los productos procedentes de cualquier país del mundo, salvo los correspondientes a Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza, como consecuencia de los tratados firmados con estos, siendo países que aplican una política similar, por no decir que idéntica, en cuanto al pago de derechos de emisión RCDE.

Tampoco será de aplicación cuando procedan de los siguientes territorios: Büsingen, isla de Helgoland, Livigno, Ceuta y Melilla, territorios que forman parte de países miembros de la UE, pero cuyos territorios no se encuentran integrados dentro de la Unión Aduanera.

Otro elemento que hay que tener en cuenta es qué ocurre si en los países de origen existe una política de pagos de derechos de emisiones, porque, si es así, se podría producir un doble recargo, el existente en el país de origen y el exigido en la UE a la importación de los productos.

En este caso, conforme al artículo 9, el obligado podrá descontar de los derechos que pagará aquel importe que se haya pagado previamente en origen, y deberá llevar un registro con dicha información. A su vez, deberá tener acreditado el pago de dichos derechos en los países de origen.

Así, a título de ejemplo, si una entidad importa un producto procedente de China, este puede estar sujeto al pago de derechos de emisión, ya que China ha establecido su propio

sistema en el que el precio del derecho está fijado en 5 euros y, por ende, con el certificado de haberse pagado se podrá descontar 5 euros por cada derecho que se tenga que adquirir en Europa por la importación de dichos productos.

Habrà que estar atentos a la documentación que entreguen los operadores extranjeros a los efectos de garantizar su realidad y evitar fraudes al respecto.

## 4. Obligaciones del MAFC

### 4.1. ¿Cuàndo se debe hacer frente a estas obligaciones?

La Comisión Europea ha decidido que la entrada en vigor del MAFC sea por fases debido a la gran dificultad que puede conllevar que entre en vigor de pleno desde el primer momento; por ello, debemos distinguir varias fases, una fase transitoria y una fase final con pago de derechos.

La primera fase transitoria se inicia con la entrada en vigor del reglamento, con fecha 1 de octubre de 2023, y conlleva la obligación de presentar declaraciones trimestrales por parte de los operadores en el mes siguiente a la finalización del trimestre (enero, abril, julio y octubre), sin que se tenga que hacer frente al pago de los derechos de emisión (art. 32).

Dentro de esta fase transitoria, a su vez, se distinguen otras dos fases más: una hasta julio de 2024, en la que la información que se deberá suministrar es más limitada y con información por defecto, y otra a partir de julio, en la que la información que habrá que suministrar es mucho más detallada y no se permite aplicar valores por defecto.

Otro hito que se debe tener en cuenta es enero de 2025, cuando todas las entidades que vayan a importar productos sujetos al MAFC deberán estar obligatoriamente registradas ante la Comisión Europea e incluir, en todas las importaciones que realicen, el número de registro asignado en los documentos únicos administrativos (DUA) de importación (art. 5). En el caso de que no lo hagan, la aduana procederà a paralizar dichas importaciones y no permitirá la entrada de las mercancías hasta que el operador estè debidamente registrado e incluya su número de registro en las declaraciones.

En enero de 2026 entra en vigor la fase definitiva del MAFC, lo cual supondrà no solo tener que presentar declaraciones, sino que tambièn se tendrà que hacer frente al pago de derechos de emisión.

Existe una modificación sustancial respecto del periodo transitorio y es que las declaraciones dejan de ser trimestrales para pasar a ser anuales, de tal forma que en el mes de mayo del año siguiente deberán estar presentadas.

La razón de por qué en el periodo transitorio la Comisión exige presentación trimestral y no anual es para poder controlar a los operadores y asegurarse de que los mismos van realizando de forma adecuada el reporte de la información, además de verificar que dicha información es coherente y veraz, de tal forma que, si detecta errores en la información enviada, pueda corregirse rápidamente.

Durante esta fase definitiva también existe un periodo transitorio, ya que, al igual que la obligación de pago del RCDE para los operadores interiores con asignaciones gratuitas va ir modificándose paulatinamente desde 2027 a 2033, cuando se irá incrementando gradualmente el número de derechos que pagar frente a los gratuitos, de igual forma ocurrirá con el MAFC, de tal forma que, al principio, se les concederá una parte de derechos de forma gratuita y, poco a poco, irá creciendo el número de derechos que pagar hasta que, finalmente, se tenga que hacer frente al pago del 100 % de los derechos.

## 4.2. ¿Quién es el obligado?

La entidad que tendrá que hacer frente al cumplimiento de las obligaciones será el importador de los productos, es decir, aquel que aparezca en el DUA como responsable de la importación.

Este hecho es muy importante, ya que, si hay intermediarios que se encargan de buscar materiales y, por el incoterm usado, son estos los importadores, serán por tanto esos *brokers* los encargados de hacer frente al cumplimiento de las obligaciones.

Una cuestión que se están planteando muchos agentes es cambiar los incoterms para que sean sus proveedores los que se hagan responsables de esta obligación, pero, antes de tomar esta decisión, se deben tener en consideración otras cuestiones.

El importador, según lo establecido en el artículo 5 del reglamento, así como la propia normativa aduanera<sup>2</sup> (CAU), deberá ser un establecido en el territorio de la UE y, por tanto, si el proveedor es un no establecido, en principio, este no podrá ser importador y no podrá hacer frente a dicha obligación (excepto la salvedad que indicaremos).

Lo importante es que la entidad que vaya a importar esté establecida en alguno de los países miembro de la UE, por lo que da igual si el mismo, a su vez, está establecido en el país a través del que se importa. Es decir, si una entidad alemana va a importar a través de España, no tendrá ningún problema y podrá presentar tanto el DUA como hacer frente a la obligación del MAFC mediante la presentación de su número EORI (registro e identificación

---

<sup>2</sup> Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (CAU).



de operadores económicos a efectos aduaneros), que es común para toda la UE. Por el contrario, si la entidad que pretende importar la mercancía es un operador del Reino Unido, y el mismo no tiene ningún establecimiento europeo en el seno de Unión, en principio, no podrá realizar dicha operación.

En este último caso se admite una excepción, que es la misma que la de la normativa aduanera, esto es, la posibilidad de que un agente de aduanas presente dicho DUA bajo la modalidad de representación indirecta, en cuyo caso será el representante aduanero el que se haga responsable de toda la operativa, tanto de las obligaciones aduaneras como de las obligaciones del MAFC, debiendo obtener el agente de aduanas una autorización por cada cliente con el que opere de esta forma.

Otra cuestión que deben tener en cuenta los operadores a la hora de decidir que sean sus proveedores los que realicen estas obligaciones son los flujos de los productos.

Como veremos posteriormente, en el caso de que se importen productos sujetos al MAFC para ser transformados y, finalmente, estos sean vendidos fuera de la UE, la Comisión permite la aplicación de regímenes aduaneros, lo que evitará tener que hacer frente al pago de los derechos y reducirá el coste de producción de la mercancía, permitiendo ser más competitivos vía precios a los operadores europeos. Para ello, el operador deberá controlar el flujo de la operativa y, por ende, será más sencillo si es él el que realiza las importaciones.

### 4.3. ¿Qué información deberá presentar el importador?

De nuevo, como consecuencia del periodo transitorio, la información que habrá presentar en las declaraciones varía (art. 6 y anexo VI del reglamento), pero, en general, la base es la misma:

- La entidad productora. Se deberá reportar quién es la entidad que ha fabricado el producto. Es importante distinguir entre proveedor y fabricante, ya que no tienen por qué coincidir.

Evidentemente, el MAFC requiere la información de la entidad que ha fabricado el producto, independientemente de a quién se compre, por tanto, si un producto ha pasado por las manos de dos intermediarios antes de la compra, se deberá pedir la información a los intermediarios para que indiquen qué entidad ha fabricado el producto. Este hecho complica sobremedida, ya que muchos intermediarios no querrán dar esa información, ya que podrían perder su negocio.

Otra cuestión relevante es determinar qué se entiende por productor. Así, una labor de *picking* o alguien que se dedica exclusivamente al montaje, ¿es productor? En este sentido, nos encontramos con un vacío legal de la norma, si bien es cierto que en su articulado hace referencia también a la aplicación de la normativa aduanera.

En diversas charlas que han dado los miembros de la Comisión han indicado al respecto que será de aplicación la norma aduanera a efectos de determinar quién es el productor o fabricante, de tal forma que ni el *picking* ni el mero montaje se puede considerar que confiere el carácter de fabricante, y habrá que acudir a la regla de determinación de transformación sustancial conforme a la normativa aduanera para saber quién es el fabricante para poder dar dicho dato.

Otra cuestión que se plantea es qué ocurre con productos complejos, es decir, productos que sufren varias fases de transformación y han sido varias las entidades participantes en su fabricación, como pueden ser los tornillos. En ese caso, la Comisión ha manifestado en las preguntas frecuentes que se entenderá que el productor será el último que haya participado en la cadena, en este caso, el que finalmente fabrica el tornillo, pero no evita que, para determinar las emisiones de CO<sub>2</sub> del producto, haya que ir aguas arriba y obtener también la información de la entidad que ha fabricado el acero, de la que lo haya laminado y de la que lo haya cortado antes de que se destine a fabricar dicho tornillo.

De nuevo, esto demuestra la dificultad de esta nueva obligación para obtener toda la información necesaria para cumplir con la misma, siendo el hecho clave el tener que tener plena trazabilidad del producto desde el origen de la materia prima.

- La instalación. La segunda información que se debe obtener es la instalación en la que se ha fabricado el producto, con la geolocalización exacta de la misma.

Si el fabricante solo tiene una instalación, la información es sencilla, pero, si tiene diversas instalaciones situadas en el mismo país o en otros países, tiene que informar, respecto de cada envío, sobre cuál es la instalación en concreto donde se ha producido, así que, si el proveedor tiene un *hub* en donde concentra la mercancía, debería ser capaz de decir en cuál de las instalaciones ha producido cada uno de los envíos.

De nuevo, afecta el tener intermediarios que son los que venden la mercancía. No hace falta incidir en la dificultad que supone tener que obtener dicha información.

Cabe recordar que, en los casos de productos complejos con diversas fases de producción, este dato solo se requiere con respecto al último proceso de fabricación, lo cual no evita, como ya hemos dicho, obtener la información de las fases de producción y de las emisiones producidas en cada fase.

- País de origen. Como consecuencia de que el productor pueda tener varias instalaciones, no solo hay que indicar la instalación, sino también el país de origen.

De nuevo, para determinar cuál es el país de origen de una mercancía, es necesario acudir a la normativa aduanera.

- Los métodos y los procesos de producción. Para poder comprobar que las emisiones declaradas son las adecuadas, se exige de nuevo que se presente información sobre cuáles son los métodos y los procesos productivos de los productos.

En el caso de productos complejos, deberá tenerse conocimiento de cada una de las fases productivas, aunque, como veremos en el cálculo de las emisiones, en estos productos complejos se puede llegar a estimar hasta un 20 % de las emisiones de fases anteriores.

- Los insumos. El reglamento establece la obligación de informar de los insumos de electricidad que se hayan producido en la fase de fabricación de los productos. Por el momento, no exige los insumos de otros vectores energéticos.

Es importante señalar que tampoco exige hoy en día informar de las emisiones respecto del transporte de los productos, pero, de nuevo, han anunciado miembros de la Comisión en diversas charlas que están estudiando la posibilidad de incluir también estas emisiones en el cálculo, con lo que finalmente acabaríamos en el alcance III del cálculo de las emisiones.

- Las cantidades importadas. A los efectos de poder comprobar que los derechos de emisión adquiridos son los adecuados, es necesario declarar las cantidades importadas de productos sujetos al MAFC. Este dato, que parece el más sencillo de todos, sin embargo, tiene su importancia, ya que es necesario que cuadre el dato suministrado ante la aduana en los DUA de importación con las cantidades declaradas en el MAFC, ya que dicho cuadro será realizado por la Comisión, requiriendo una gran coordinación entre los departamentos afectados que realicen, por un lado, las importaciones y, por el otro, la presentación de las declaraciones del MAFC.
- Factores de emisión en el consumo. Para poder realizar el cálculo adecuadamente es necesario determinar la materia prima en los procesos productivos y los factores de emisión que tienen la materia prima y el producto final a los efectos de poder determinar el nivel de emisiones en los productos. Este dato será necesario en función del sistema de cálculo de emisiones que se utilice.
- Certificados adquiridos. Por último, deberán reportarse los certificados que han sido adquiridos para cubrir los derechos de emisión a los efectos de finalizar con el proceso.

En la fase transitoria, hasta la declaración anual del año 2026, no será necesario reportar información en la medida en que no hay que hacer frente al pago de ningún derecho.

#### 4.4. ¿Se pueden rectificar las declaraciones?

Una vez presentada la declaración, el artículo 9 del reglamento de ejecución establece que esta se podrá modificar exclusivamente durante los dos meses posteriores a la presentación de la declaración.

Además, previamente se deberá informar de que se va a proceder a realizar dicha modificación, teniendo que autorizar la misma Comisión.

No obstante, para las dos primeras declaraciones se establece un periodo excepcional, pudiéndose modificar estas hasta el mes de julio de 2024.

Una vez transcurrido el plazo, no cabrá modificar la declaración y cualquier error que descubra la Comisión podrá ser objeto de sanción.

Es importante destacar que esta norma es de aplicación durante el periodo que rige dicho reglamento, es decir, hasta el 31 de diciembre de 2025, estando pendiente de desarrollo reglamentario la normativa para el periodo definitivo.

## 5. Cálculo de emisiones

### 5.1. ¿Cómo se calculan las emisiones producidas?

El reglamento establece a través de sus artículos 7 y 8 y el anexo IV diversas formas de cálculo de las emisiones de CO<sub>2</sub>. Así, para el periodo que transcurre entre la primera declaración de octubre de 2023 hasta la segunda declaración de 2024 (en julio de 2024), la Comisión permite utilizar valores por defecto.

A este respecto, procedió a publicar el 22 de diciembre de 2023 una lista en la que se comunicaba por código de producto arancelario cuáles eran las emisiones que declarar por cada producto, pudiendo los declarantes utilizar este sistema o, en su defecto, cualquiera de los aprobados para las declaraciones posteriores.

A partir de la tercera declaración del año 2024, es decir, la que hay que presentar en el mes de octubre, se distinguen principalmente dos sistemas de cálculo.

Uno sería mediante la medición directa de las emisiones con la ubicación de aparatos de mediación en los centros productivos que sean capaces de leer y determinar las emisiones producidas. Este sistema es, evidentemente, el ideal, ya que permite con plenas garantías poder determinar exactamente las emisiones producidas, sin embargo, no es sencillo, ya que esta maquinaria es cara y no en todos los procesos productivos se puede instalar, con lo que, al menos en el corto plazo, no va a ser lo más habitual encontrarnos con esta situación.

El segundo sería mediante el denominado «sistema de masas». En este segundo debemos distinguir entre bienes simples y bienes complejos.

En el caso de los bienes simples:

- Se identifica, en primer lugar, el proceso de producción; por ejemplo, un producto pasa por las siguientes fases: (i) planta de sinterización; (ii) alto horno; (iii) horno de oxígeno básico; y (iv) laminación en caliente.

- En segundo lugar, se identifican las tecnologías usadas; si son hornos de gas, eléctricos, de hidrógeno, etc.
- Se identifican todas las materias primas usadas en el proceso con los factores de CO<sub>2</sub> medios de dichos componentes.
- Se procede al cálculo de las emisiones mediante la aplicación de las fórmulas contenidas en el anexo IV, que determinan las emisiones mediante la diferencia entre el CO<sub>2</sub> que contiene la materia prima previamente al inicio de la actividad productiva y el CO<sub>2</sub> que contiene el producto final, sumándose a dicha diferencia las emisiones en función de la tecnología usada (gas, electricidad, hidrógeno, etc.).

En el caso de productos complejos, la única diferencia es que se permite estimar las fases previas de producción, pero sin que dicha estimación pueda suponer más del 20 % de las emisiones totales del producto.

Como ya hemos señalado anteriormente, por el momento no se incluyen las emisiones en el transporte, sin perjuicio de que se incluyan en una fase posterior, y ya no se permiten procesos estimativos más allá del indicado para las mercancías complejas.

En todo caso, hay que señalar que diversos sectores han transmitido quejas acerca de la no posibilidad de utilizar factores estimativos, y la Comisión se ha pronunciado al respecto en diversas charlas en las que ha indicado que estudiará dicha posibilidad, pero para que sea aplicada de forma limitada; por ejemplo, en el caso de importadores con un número de operaciones muy pequeñas a lo largo del año, para los que el coste de implementar un sistema de cálculo puede ser superior al coste de la adquisición de los propios derechos. No obstante, está en estudio.

Es importante destacar que, en todos los casos en los que ha participado el que suscribe, las emisiones calculadas por el sistema de valores por defecto han sido muy superiores al cálculo a través del sistema de masas, con lo que a los importadores, a pesar de la dificultad, les interesará poder obtener los datos reales para proceder a su cálculo más que acudir a las estimaciones publicadas por la Comisión.

## 5.2. ¿Existe algún sistema que garantice por un tercero las emisiones de un producto?

El reglamento, durante el periodo transitorio, no reconoce dicha posibilidad, sin embargo, establece que durante el periodo definitivo deberá ser acreditada por un certificador toda la información referente al esquema de producción, los sistemas utilizados en la fase de producción y la tecnología, junto a las emisiones que se hayan producido (art. 18).

Estas entidades podrán ser terceros que se hayan acreditado previamente o incluso pueden ser los propios productores que se acrediten ante la Comisión Europea respecto de sus procesos y sus productos.

Todavía está pendiente de desarrollo reglamentario, por lo que todavía existen muchas dudas al respecto de esta figura y sobre la seguridad que transmitirán dichos certificados, los cuales también deberán ser presentados en las declaraciones anuales.

Sin embargo, un hecho que parece difícil que la figura del certificado pueda asegurar es que un certificado solo va a garantizar la existencia de una empresa, con una determinada instalación y con un determinado sistema de producción e insumos, pero no va a garantizar la trazabilidad de la mercancía, ya que el certificado se emitirá una vez para cada productor, instalación y sistema productivo de cada producto que fabrique, pero no se emitirá para cada lote fabricado y, por ende, le corresponderá al importador garantizar la trazabilidad del producto y que este proviene de la instalación que indica el certificado.

A título de ejemplo, en la actualidad existen fraudes de productos de acero y hierro, que se declaran con origen asiático y cuya verdadera procedencia es Rusia, de tal forma que intentan cambiar el verdadero origen para evitar las prohibiciones de importación desde Rusia. Así que es factible que este tipo de fraudes se reproduzcan con el MAFC y los importadores deberán estar muy atentos para evitar verse involucrados involuntariamente.

## **6. Compra de derechos de emisión**

### **6.1. ¿Cómo y cuándo se deben comprar los derechos?**

Como ya se ha indicado, a partir del 1 de enero de 2026 se deben haber comprado derechos de emisión para poder hacer frente a la importación de productos sujetos al MAFC (arts. 21 a 24).

Los derechos se compran a la propia Comisión Europea. El precio del derecho será el precio medio publicado por la Comisión en la semana previa a su compra.

Por tanto, el sistema del MAFC no va a incrementar el precio del derecho de emisión, al no participar en el mercado de subastas, pero su precio sí que estará referenciado al mismo, aplicándose el precio medio de la semana anterior a su compra.

El derecho se comprará previamente a la importación de la mercancía, aunque la Comisión permite que la compra no tenga que ser del 100 % de los derechos, sino que vale

con que se adquiriera antes de la importación el 80 %, y el 20% restante se podrá adquirir a lo largo del año.

Por tanto, la Comisión permite un pequeño juego financiero, de tal forma que, si un operador prevé un año de crisis económica o prevé que en el mes de agosto va a caer el precio del derecho, podrá ir adquiriendo el mínimo indispensable, que será el 80 % de los derechos de las importaciones realizadas hasta julio, y comprar todos los derechos que le faltan en el mes de agosto, consiguiendo un cierto ahorro. Si, por el contrario, se prevé que el derecho va a ir subiendo de precio a lo largo del año, se puede hacer una previsión de los derechos que se necesitan y comprar todos ellos a principio de año.

En el caso de que se adquieran al final más derechos de los que realmente se necesitan, es importante destacar que estos solo tienen validez durante el año en el que se compraron y, por tanto, no pueden ser utilizados en el siguiente año, pudiéndose revender los derechos a la Comisión por el precio al que se compraron.

En todo caso, para evitar que se juegue demasiado por parte de los operadores en la compra de derecho, el reglamento establece un límite a la hora de la devolución de los derechos y es que no se puede devolver más del 33 % del total de los derechos adquiridos a lo largo del año. Por tanto, habrá que ser cautelosos en los cálculos que se hagan el principio de año para evitar comprar en exceso derechos que luego no se puedan devolver a la Comisión.

## 6.2. ¿Cómo controla la Comisión el número de derechos adquiridos?

A los efectos de controlar la compra de los derechos y su imputación a las distintas importaciones, los obligados deberán llevar una contabilidad de los derechos (anexo V del reglamento).

La información será similar a la que deben presentar en las declaraciones, operación por operación, de tal forma que esa contabilidad servirá también como mecanismo de control al propio obligado, al comprobar si cumple o no a la hora de la compra de derechos.

Esta contabilidad deberá ser conservada por el operador, pero no tendrá que ser presentada junto a las declaraciones, y solo se reportará cuando sea solicitada por las autoridades competentes, ya sean nacionales o la Comisión Europea.

Un hecho importante es que en los operadores deberá haber una muy buena comunicación entre el departamento encargado de realizar las importaciones, el encargado de la compra de derechos, el encargado de la llevanza de la contabilidad y el encargado de la compra de derechos, a los efectos de que toda esta información cuadre en todo momento y no haya *gaps* o desvíos en la información que pueda derivar en posteriores sanciones.

## 7. Otras cuestiones

### 7.1. ¿Toda la relación de los operadores será ante la Comisión o deberán también relacionarse con alguna autoridad nacional?

Conforme a los artículos 11 y siguientes del reglamento, tenemos que distinguir entre las competencias que asume la Comisión y las competencias que tendrá la autoridad nacional.

Así, en general, la Comisión será la encargada de proceder a revisar las declaraciones y la venta de derechos de emisión e informar a las autoridades nacionales de cualquier error, fraude que observe o falta de presentación, y serán las autoridades nacionales las que se pondrán en contacto con los interesados a efectos de requerir toda la información que haga falta.

Cada país es libre de determinar quién es su autoridad competente; así, hay países que han determinado que sea la aduana, mientras que otros han elegido otros organismos. En el caso de España, según publica la propia Comisión, es la Oficina del Cambio Climático, integrada en el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, la autoridad competente para mantener esa interacción con los obligados, incluida la potestad para proceder a sancionarlos.

La autoridad aduanera se limitará a comprobar que las declaraciones aduaneras sean correctas, incluyendo temas tan trascendentales como la clasificación de las mercancías, el origen o la inclusión del código MAFC una vez que sea obligatorio el registro por parte de los operadores.

### 7.2. ¿Existe algún límite para no tener que presentar declaración?

La única limitación procede de la normativa aduanera (CAU), al haber establecido una franquicia por valor de 150 euros. Por tanto, no se tendrá que hacer frente a las obligaciones solo en los casos en los que el valor de la totalidad de los productos declarados en la misma declaración no sea superior a 150 euros, en cuyo caso, no se presenta DUA ni se tiene que hacer frente a las obligaciones derivadas del MAFC.

### 7.3. ¿Qué sanciones se pueden interponer?

El reglamento, en el artículo 26, regula el régimen sancionador aplicable, pero, como ya hemos dicho, requerirá de cierto desarrollo normativo interno para la aplicación de los criterios graduativos, aplicándose normativa nacional en cuanto al procedimiento sancionador.



La norma distingue dos tipos de sanciones: sanción formal y sanción por falta de ingreso.

En el caso de la primera, se establece una sanción que varía entre 10 y 50 euros durante el periodo transitorio, y en el periodo definitivo este importe sube a los 100 euros. Estas sanciones formales se impondrán por errores en las declaraciones o por falta de presentación que no suponga falta de ingreso.

En el caso de falta de ingreso, porque no se hayan comprado certificados o no se hayan presentado correctamente los cálculos de emisiones o simplemente no se presente la declaración con falta de compra de certificados, la sanción variará del tanto al triple del importe pendiente de pago.

Los criterios graduativos de la sanción son variados:

- Alcance de la información no comunicada.
- Cantidades no notificadas de mercancías o emisiones.
- Disposición de satisfacer las solicitudes de información o corregir el informe.
- Conducta dolosa o negligente.
- Conducta anterior en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones.
- Nivel de cooperación para poner fin a la infracción.
- Si ha adoptado medidas para garantizar no cometer infracciones similares en el futuro.

La única regla que establece el reglamento es que, en el caso de que se impongan dos sanciones en dos declaraciones contiguas, llevará a aplicar la sanción máxima.

## **8. Efectos en la operativa de los obligados**

### **8.1. ¿Cómo afecta al comercio internacional?**

En el momento de la publicación de los primeros borradores del MAFC, una de las primeras críticas que se produjeron es la referida a la pérdida de competitividad del sector industrial europeo, en la medida en que se iban a tener unos costes asociados a la actividad productiva superiores al resto del mundo, ya que, si Europa carece de materias primas y en su importación se iba a tener que pagar el MAFC, si otros países no adoptaban la misma medida, se iba a tener un sobrecoste que haría perder vía precio muchas oportunidades de negocio en ventas fuera de la UE.

La Comisión ha tenido en cuenta esta situación y, de nuevo, ha vuelto a hacer referencia al CAU.

El reglamento, en el artículo 3, define la «importación» como el despacho a libre práctica, es decir, cuando se importa una mercancía de forma definitiva; por ende, cuando una mercancía se acoja a cualquier régimen suspensivo aduanero, no será de aplicación lo recogido en el mismo.

Por tanto, el reglamento abre la puerta a que los operadores se puedan acoger a, por ejemplo, depósitos aduaneros o a regímenes de perfeccionamiento activo, de tal forma que, al estar en suspenso la deuda aduanera, no se exige en ningún momento el cumplimiento de lo recogido en este reglamento.

El régimen que más va a ser utilizado probablemente sea el régimen de perfeccionamiento activo, que supone la posibilidad de importar materias primas para que sean transformadas para su posterior exportación sin que se tenga que hacer frente al pago de aranceles; por ende, mientras una mercancía esté sujeta a este régimen, no se tendrá que hacer frente a ninguna obligación del MAFC.

Este régimen, además, permite concatenarse a varios operadores, es decir, si una entidad importa, vende a otra que hace una primera transformación y esta, a su vez, vende a un segundo operador que vuelve a transformar la mercancía para obtener el producto final y proceder a su exportación, los tres operadores podrán aplicar el régimen de perfeccionamiento activo, sin que ninguno de ellos tenga que hacer frente a aranceles o al MAFC, pudiendo tener cada uno el suyo o proceder a su transmisión a través del sistema TORO.

## 8.2. ¿Qué ocurre si un producto regresa a Europa, ya sea íntegro o transformado?

Otra cuestión interesante, y que puede ser más habitual de lo que se piensa, es qué productos con origen comunitario, una vez exportados, vuelven a Europa.

En este caso, tenemos que distinguir entre productos que vuelven en el mismo estado o productos que han sido transformados fuera de la UE.

En el primer caso, el producto no pierde el origen europeo y, por tanto, a la vuelta del producto a Europa no se exige el cumplimiento del MAFC, ya que este solo es aplicable a productos no comunitarios (art. 2).

En todo caso, es necesario demostrar la trazabilidad de las mercancías y su origen comunitario, ya que, en caso de no hacerlo, se exigirá el MAFC y, por ende, habrá doble pago por derechos de emisiones, en la fase de fabricación del producto y en la reimportación.

De nuevo, para poder demostrar ese origen, será interesante aplicar la normativa aduanera como, por ejemplo, declarar la mercancía de retorno, que supone la vuelta a Europa de la mercancía dentro de los dos años siguientes a su salida, requiriendo que el importador sea la misma entidad que la exportó.

En el caso de que la mercancía se haya transformado, habrá que ver si dicha transformación es suficiente o no para cambiar el origen; si no se cambia el origen, de nuevo no será de aplicación el MAFC al mantener el origen comunitario, pero es necesario poder demostrar la trazabilidad y que se mantiene dicho origen.

En el segundo caso, al cambiar el origen, y conforme al artículo 2, se deberá hacer frente a las obligaciones del MAFC, eso sí, como sobre una parte del producto es factible que se hayan pagado derechos del RCDE, siempre que se demuestre que se ha realizado el pago y la trazabilidad de los componentes del producto, se podrán descontar del pago los derechos pagados previamente en Europa.

## 9. Retos para los operadores económicos

Las nuevas obligaciones impuesta por el MAFC suponen un reto para las empresas y compañías europeas.

No nos encontramos ante una mera y simple obligación más o ante un mal llamado impuesto nuevo, sino que nos encontramos con un cambio fundamental en la política europea que impacta en las compañías y que afecta a muchas de las divisiones de estas.

El departamento de logística tendrá que hacer frente a una nueva obligación como consecuencia de las importaciones que se realicen.

El departamento de compras será el responsable de obtener una información nada sencilla para poder cumplir las obligaciones.

El servicio jurídico deberá revisar todos los contratos a los efectos de determinar la responsabilidad de cada uno de los firmantes en caso de que la información transmitida sea incorrecta y quién asume las responsabilidades en caso de incumplimiento.

El departamento financiero deberá hacer frente a las obligaciones financieras que supone el MAFC y llevar la contabilidad de compra de derechos, teniendo que estar muy coordinado con el departamento de logística.

El departamento de sostenibilidad será el encargado de comprobar los datos suministrados de emisiones y verificar que los cálculos son correctos, además de contestar a cualquier requerimiento de la Administración al respecto.

Afecta a sistemas, ya que toda esta información conviene automatizarla lo máximo posible, ya que, si no, supondrá una carga administrativa enorme para los equipos.

También intervendrá el servicio de *compliance* de las compañías para determinar responsabilidades dentro de las misma y para la introducción de mecanismos de control que permitan evitar cualquier tipo de riesgo.

Incluso puede afectar al departamento de ventas, ya que deberá tener plena información de los costes que va a suponer el MAFC para determinar los precios de venta, o para la coordinación con el departamento de logística por el posible retorno de mercancía a Europa para evitar de nuevo el pago de este.

Finalmente, operaciones, en coordinación con logística y financiero, deberá analizar todos los flujos de la compañía para decidir sobre la aplicación de regímenes aduaneros que permitan disminuir tanto la factura como las cargas administrativas que suponen el MAFC; algo básico que permitirá a la compañía seguir siendo competitiva en el mercado.

Como se puede ver, no nos encontramos ante una nueva y mera obligación, sino ante un cambio en la política europea que impacta muy seriamente en las compañías y que requiere un análisis detallado con una gran coordinación entre los departamentos involucrados.

**Pablo Renieblas Dorado.** Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales. Socio del área de aduanas, impuestos especiales y medioambientales en Deloitte Legal. Inspector de Hacienda del Estado en excedencia. Subdirector general de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior en la Dirección General de Tributos. Jefe de la Oficina Técnica de la Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid. Ha participado en diversos grupos de trabajo en el seno de la OCDE (fiscalidad medioambiental) y la Comisión Europea (aduanas e impuestos especiales). Ponente en cursos, seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales (universidades y Administraciones), así como en asociaciones y centros privados en las materias anteriormente indicadas.

# A vueltas con el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables

**Antonio Fernández de Buján y Arranz**

*Senior manager de KPMG Abogados.*

*Profesor contratado doctor (ANECA) de Derecho Financiero y Tributario.*

*CUNEF Universidad (España)*

[a.fernandezdebujan@cunef.edu](mailto:a.fernandezdebujan@cunef.edu) | <https://orcid.org/0000-0001-6524-6157>

## Extracto

En el presente trabajo, enmarcado en el ámbito de la fiscalidad de los impuestos especiales, se realiza un análisis de determinados aspectos relevantes del nuevo impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables que se incardina en el Ley de residuos y suelos contaminados. Se trata de un impuesto estatal, aplicable en todo el territorio español, de carácter indirecto y de naturaleza real que grava, en fase única, determinados consumos específicos, tales como envases no reutilizables que contengan plástico, los productos plásticos semielaborados destinados a su obtención o los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de estos.

En concreto, el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables recae sobre la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de dichos productos que vayan a ser objeto de utilización en el mercado español. Además, el concepto de «envase» debe entenderse en sentido amplio; así, se define como todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, por lo que su ámbito objetivo se amplía extraordinariamente, así como los obligados tributarios al referido impuesto.

**Palabras clave:** impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables; fiscalidad medioambiental; consumos específicos.

Recibido: 12-07-2024 / Aceptado: 03-10-2024 / Publicado: 04-11-2024

Cómo citar: Fernández de Buján y Arranz, A. (2024). A vueltas con el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 111-138. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24099>



# Mulling over the tax on non-reusable plastic packaging

Antonio Fernández de Buján y Arranz

## Abstract

In this paper, framed in the field of excise taxation, an analysis is made of certain relevant aspects of the new tax on non-reusable plastic packaging that is included in the Law on Waste and Contaminated Soil. This is a state tax, applicable throughout the Spanish territory, of an indirect nature and of a real nature that taxes, in a single phase, certain specific consumption, such as non-reusable packaging containing plastic, semi-finished plastic products intended to obtain it or plastic products intended to allow the closure, marketing or presentation of these.

Specifically, the tax on non-reusable plastic packaging is levied on the manufacture, importation or intra-Community acquisition of such products to be used in the Spanish market. In addition, the concept of packaging must be understood in a broad sense, thus it is defined as all articles designed to contain, protect, handle, distribute and present goods, and therefore, its objective scope is extraordinarily broadened, as well as the taxpayers subject to the aforementioned tax.

**Keywords:** special tax on non-reusable plastic packaging; environmental taxation; specific consumption.

Received: 12-07-2024 / Accepted: 03-10-2024 / Published: 04-11-2024

Citation: Fernández de Buján y Arranz, A. (2024). A vueltas con el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 500, 111-138. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24099>



## Sumario

1. Consideraciones preliminares y carácter medioambiental del impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables
2. Economía circular, el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables y la política medioambiental de la Unión Europea
3. Principales aspectos relevantes del régimen jurídico del impuesto
4. El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre el valor añadido
5. Colofón

Referencias bibliográficas

## 1. Consideraciones preliminares y carácter medioambiental del impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables

Como señalan Cobos Gómez y García Carretero (2024, pp. 432-433), la estructura del impuesto responde a la de un auténtico impuesto ambiental<sup>1</sup>. La definición del objeto de gravamen, la determinación de la base imponible en función del peso de los envases y la toma en consideración del plástico reciclado nos permite concluir que, al menos teóricamente, el impuesto persigue una clara finalidad ambiental, dirigida a disuadir el uso de envases de plástico no reutilizables, fomentar el reciclaje y alentar la investigación hacia nuevos diseños y materiales. Dicho lo cual, también se observan carencias cuya corrección permitirían profundizar aún más en su carácter medioambiental. Así, la normativa del impuesto no considera factores como la mayor o menor facilidad para el reciclaje o el carácter compostable o biodegradable del material plástico utilizado para modular la carga tributaria, ya fuera encareciendo los productos con peor comportamiento ambiental o premiando (mediante supuestos de no sujeción, exenciones, reducciones de la base imponible o tipos de gravamen diferenciados) los productos que, aun incorporando plásticos, originen un menor impacto sobre el medio ambiente.

La creación de este impuesto constituye, en palabras de Ortiz Calle (2022), una opción de política legislativa, desde luego legítima. Por lo demás, el hecho de que no se trate de un impuesto armonizado otorga mayor libertad al legislador en cuanto a la configuración de su régimen jurídico, que no ha de respetar los mandatos contenidos en la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales (Fernández de Buján y Arranz, 2021b), por mucho que la estructura del impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (IEPNR) responda en buena medida a la de estos tributos (Ortiz Calle, 2022).

En el IEPNR, con carácter general, constituyen sus hechos imponibles la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y son contribuyentes las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), que lleven a cabo los referidos hechos imponibles.

Se considerarán, asimismo, operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias la recepción de envases objeto del impuesto por su propietario en el territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, cuyo envío haya realizado él mismo desde otro Estado miembro<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> *Vid.*, con carácter general, García-Ovies Sarandeses (2022).

<sup>2</sup> En el caso de la contestación a la consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V0790/2024, de 17 de abril (NFC088739), los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto son enviados directamente desde almacenes de Polonia al almacén de una empresa española, encargándose la empresa polaca del transporte de dichos productos. En estas ocasiones, señala la DGT, cuando la empresa española



En la importación, señala Casana Merino (2023), es contribuyente quien solicite la entrada de los productos en el territorio de aplicación del IEPNR de acuerdo con las normas del Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (CAU). Cuando los envases de plástico entran en la península, Islas Baleares, Canarias, Ceuta o Melilla, procedentes de un lugar que no es territorio aduanero de la Unión, es preceptivo que el interesado presente la correspondiente declaración aduanera. La declaración del producto y su vinculación a un régimen aduanero puede revestir diversas formas (declaración sumaria de entrada, declaración de depósito temporal, declaración en aduana, entre otras) y, de acuerdo con el artículo 5 del CAU, quien presenta la declaración es el «declarante», que es quien realiza la importación a efectos del IEPNR. La declaración en aduana puede presentarse por medio de representante, y es habitual que se haga así en el tráfico comercial de mercancías. Por tanto, el contribuyente del IEPNR es el «declarante» de los impuestos aduaneros, que no siempre coincide con la persona que es titular del producto importado, pues la importación no siempre la realiza quien tiene la disposición del producto. En los supuestos de representación indirecta, en los que el representante presenta la declaración en nombre propio, aunque por cuenta del representado, el contribuyente del IEPNR será el representante, que se convierte en declarante y en quien realiza la operación de importación. En resumen, en las operaciones de envases de plástico, la figura del contribuyente se desvincula de quien tenga la titularidad o de quien disponga del producto, y se vincula a la persona o entidad que presenta la declaración en aduana.

En el caso de regímenes aduaneros suspensivos, entre los que se encuentra el de perfeccionamiento activo<sup>3</sup>, la DGT, en su contestación a la consulta V3034/2023, de 21 de

---

recepciona los productos en el territorio español, salvo que los recepcione en las islas Canarias, Ceuta y Melilla, será esta la contribuyente del impuesto. La empresa española estará realizando el hecho imponible adquisición intracomunitaria porque será quien ostente el poder de disposición sobre los productos expedidos con destino a ella en el territorio español, excepto que el destino sea Canarias, Ceuta y Melilla.

Por su parte, cuando la empresa española recepciona los productos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, estará realizando una importación conforme a lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 71 de la ley, y será contribuyente por este hecho imponible.

Finalmente, en los supuestos en los que una empresa polaca recepciona en la península e Islas Baleares los productos objeto del impuesto cuyo envío ha realizado ella misma desde otro Estado miembro, está realizando una operación asimilada a la adquisición intracomunitaria, ostentando, por tanto, la condición de contribuyente por este hecho imponible. Si recepciona los productos en Canarias, Ceuta y Melilla, estará realizando una importación y ostentará la condición de contribuyente del impuesto por la realización de este hecho imponible.

<sup>3</sup> En relación con el régimen especial de perfeccionamiento activo, el artículo 256.1 del CAU establece que:

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 223, en el marco del régimen de perfeccionamiento activo las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser utilizadas dentro del territorio aduanero de la Unión en una o más operaciones de transformación sin que tales mercancías estén sujetas:

- a) a derechos de importación;
- b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;

noviembre (NFC087848), señala que, cuando los productos incluidos en el ámbito objetivo del IEPNR se incluyen en el régimen de perfeccionamiento activo, no se produce ninguno de los hechos imponibles previstos en el artículo 72 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. En el caso de que los productos obtenidos en el marco de un régimen de perfeccionamiento activo, o de que las mercancías incluidas en dicho régimen, sean posteriormente despachados a libre práctica<sup>4</sup>, si se producirá el hecho imponible importación, en la medida en que esas mercancías o productos transformados estén incluidos en el ámbito objetivo del IEPNR.

Por el contrario, si las mercancías o los productos transformados salen del territorio aduanero de la Unión sin que se produzca el despacho a libre práctica, no estarán sujetos al impuesto, dado que no se habrá producido ninguno de los hechos imponibles.

También está sujeta al impuesto la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. En estos casos, será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos productos.

De forma análoga a lo establecido en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, en los supuestos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a los productos objeto del impuesto que se han beneficiado de una exención en razón de su destino estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los contribuyentes, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el adquirente facultado para recibirlos mediante la aportación de una declaración previa. Por su parte, a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes<sup>5</sup>.

---

c) a medidas de política comercial en la medida en que no prohiban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

<sup>4</sup> El artículo 201 del CAU se refiere al despacho a libre práctica disponiendo que:

1. Las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica.

2. El despacho a libre práctica implicará:

- a) la percepción de los derechos de importación debidos;
- b) la percepción, según proceda, de otros gravámenes, con arreglo a las disposiciones pertinentes en vigor relativas a la percepción de dichos gravámenes;
- c) la aplicación de medidas de política comercial y de prohibiciones y restricciones en la medida en que no se hayan aplicado en una fase anterior; y
- d) el cumplimiento de las demás formalidades aduaneras previstas para la importación de las mercancías.

3. El despacho a libre práctica conferirá a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatus aduanero de mercancías de la Unión.

<sup>5</sup> Cfr. artículo 8.7 de la Ley 38/1992.

Por las circunstancias especiales que concurren en los gravámenes ambientales, las exacciones deben incorporar un incentivo para reducir el daño ambiental (Ortiz Calle, 2022). En este caso, la base imponible<sup>6</sup>, que estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Esta circunstancia, a nuestro juicio, a todas luces, supone un acicate para que las empresas se utilicen plástico reciclado o incluso otros materiales alternativos como cartón o papel.

En este sentido, se indica en la memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados que los impuestos ambientales presentan claras ventajas con respecto a otras figuras fiscales desde el momento en que producen un doble dividendo, el estrictamente fiscal y el ambiental.

En este impuesto, los productos que forman parte su ámbito objetivo son los envases no reutilizables que contengan plástico<sup>7</sup>, los productos plásticos semielaborados destinados a su elaboración y los productos de plástico destinados a permitir el cierre, comercialización o presentación de los referidos envases.

En los impuestos ambientales, a nuestro juicio, se debe cumplir la premisa de que el precio de los bienes y servicios prestados se establece incorporando, al menos, una parte de los costes ambientales de su producción o utilización.

Sobre este particular, en la medida en la que nos encontramos ante un impuesto monofásico por tratarse de un impuesto especial, cabe señalar que en el IEPNR solo está prevista la repercusión jurídica en la primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los productos en el ámbito territorial del impuesto. En el resto de los supuestos, en la medida en el sujeto pasivo adquirente intracomunitario o importador autoliquidado o liquidado el impuesto, respectivamente, en el modelo 592 o en el documento único administrativo (DUA), puede tener lugar una repercusión económica en las subsiguientes ventas llevadas a cabo una vez producido, importado o adquirido intracomunitariamente; por ejemplo, el envase no reutilizable que contenga plástico, el producto plástico semielaborado destinado a su elaboración o el tapón del envase.

---

<sup>6</sup> *Vid.*, con carácter general, Orón Moratal (2010).

<sup>7</sup> En el presente caso, a propósito de si el flexitanque o flexibag forma parte del ámbito objetivo del impuesto, señala la DGT, en su contestación a la consulta V3040/2023, de 21 de noviembre (NFC087851), que, al tratarse de un envase de transporte de líquidos a granel, es inherente a su función de envase el hecho de que, cuando se hayan finalizado el transporte y las mercancías, en este caso, los líquidos, lleguen a destino, se extraigan de la bolsa para ser metidos en los depósitos de los destinatarios. En la fase de transporte, el flexitanque se está entregando con la mercancía, independientemente de que en una fase posterior el producto se entregue en otro tipo de envase al consumidor final.

En consecuencia, no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 73 d) de la ley, y la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los flexitanques está sujeta al impuesto conforme al artículo 72 de la ley.

En la línea señalada, se establece en el apartado 9 del artículo 82 de la Ley 7/2022 que, con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación del mismo, se deberán cumplir las siguientes obligaciones:

- En la primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los productos en el ámbito territorial del impuesto, los fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega. En la factura que expidan deberán consignar separadamente tanto el importe de las cuotas devengadas como la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos. Además, se deberá indicar en la factura si resulta de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual la venta o entrega resulta exenta.
- En los demás supuestos, salvo en el caso de que se expidan facturas simplificadas, previa solicitud del adquirente, quienes realicen las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto deberán consignar en un certificado, o en las facturas que expidan con ocasión de dichas ventas o entregas, el importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, especificar el artículo en virtud del cual se aplicó dicho beneficio fiscal y la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

A este respecto, en la contestación a la consulta de la DGT V0653/2023, de 17 de marzo (NFC085558), en la que la empresa consultante adquiere envases que forman parte del ámbito objetivo del IEPNR a un distribuidor nacional que no ostenta la condición de contribuyente, se plantea a este órgano directivo si, a pesar de que el distribuir no le traslade económicamente el importe del impuesto, en el supuesto de que exporte el envase, si tendría derecho a solicitar la devolución del impuesto y si el distribuidor debe cumplir la obligación recogida en el artículo 82.9 de la Ley 7/2022.

Concluye la DGT que la compañía que no ostenta la condición de contribuyente, con independencia de que haya repercusión económica o no, «circunstancia que depende de su entera voluntad consecuencia de su política y estructura de costes», debe consignar, si así se lo solicita su cliente, en la factura o en un certificado aparte, con carácter general, el importe del impuesto satisfecho por dichos productos y la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

De conformidad con la antedicha consulta, cabe concluir que, al tratarse de un impuesto monofásico, tanto una vez satisfecho el impuesto por los contribuyentes como en las subsiguientes ventas, cabe la posibilidad de que tenga lugar una repercusión económica del impuesto internalizado en el precio o que la empresa vendedora asuma ese coste, por ejemplo, porque contractualmente estaba fijado un precio fijo entre las partes. En todo caso, cabrá solicitar la devolución del impuesto, por ejemplo, por salida de productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto fuera del territorio de aplicación del impuesto, como

decimos, con independencia de que haya habido una repercusión económica o el vendedor asuma el coste del impuesto, siempre que se acredite por cualquier medio de prueba admisible en derecho que los envases han sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto y que este fue satisfecho por el contribuyente.

Unos impuestos ambientales adecuadamente configurados permiten, por lo tanto, mejorar la calidad ambiental, siendo su efecto positivo sobre el medioambiente muy a corto plazo. En el caso de un tributo realmente medioambiental, en nuestra opinión, las industrias y los consumidores deberán ajustar sus comportamientos ante la clara señal vía precios que les llega. Otro efecto positivo destacable de este tipo de impuestos es que potencian la inversión e innovación por parte de las empresas, ya que, si la articulación medioambiental incardinada en la configuración del impuesto es adecuada, el sector privado se encuentra incentivado para la inversión sin necesidad de instrumentos de promoción (así, cabe destacar el plástico reciclado u otro tipo de material sustitutivo y que no soporte el impuesto como el cartón)<sup>8</sup>.

Siguiendo a Villar Ezcurra (2010, p. 233), cuando hablamos de fiscalidad ambiental hacemos referencia a nuevas figuras tributarias con objetivo ambiental y cuya recaudación se afecta a políticas ambientales, pero también a técnicas-incentivo, corregir conductas indeseadas (desgravaciones, deducciones, etc.).

Sobre este particular, cabe destacar conductas actuales tales como que una gran mayoría de las empresas están vendiendo bolsas de papel o plástico reciclado en vez de bolsas de plástico<sup>9</sup> no reciclado, la sustitución de las botellas de plástico virgen por plástico reciclado o la sustitución del embalaje de burbujas de plástico por un análogo de papel.

<sup>8</sup> Por ejemplo, el apartado 119 del artículo 2 del Reglamento (CE) 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del tratado, define «impuesto medioambiental» como aquel cuya base imponible específica produce un claro efecto negativo sobre el medioambiente o cuyo objetivo sea la imposición de determinados bienes, servicios o actividades, de tal modo que los costes medioambientales puedan ser incluidos en su precio o que los productores y consumidores se orienten hacia actividades más respetuosas del medioambiente. *Vid.* sobre este particular Chico de la Cámara (2004); Merino Jara (2022).

<sup>9</sup> Cabe recordar que, tal y como establece la disposición adicional segunda de la Ley 7/2022, relativa a la regulación de las bolsas de plástico, las Administraciones públicas adoptarán las medidas necesarias para promover los sistemas más sostenibles de prevención, reducción y gestión de los residuos de bolsas de plástico y sus alternativas, incluidas las acciones correspondientes a la condición de la Administración como consumidor, a través de las compras públicas, de conformidad con lo establecido en esta ley y en el Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores.

Así, se indica en los considerandos del Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores, que entre las posibilidades que ofrece la Directiva (UE) 2015/720 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, para las bolsas de plástico ligeras, se ha considerado que las medidas más adecuadas son las siguientes:

- Que desde el 1 de julio de 2018 se prohíba su entrega gratuita a los consumidores en los puntos de venta. Es decir, desde esa fecha, los comerciantes deben cobrar un precio por cada bolsa de plástico

## 2. Economía circular, el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables y la política medioambiental de la Unión Europea<sup>10</sup>

En el considerando 42 de la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas directivas, se indica que los instrumentos económicos pueden desempeñar un papel fundamental en el logro de los objetivos de gestión y prevención de residuos. Los residuos tienen a menudo valor como recurso, y una mayor aplicación de los instrumentos económicos puede maximizar los beneficios ambientales. Por consiguiente, debe fomentarse el uso de dichos instrumentos en la escala apropiada, a la vez que se hace hincapié en que los Estados miembros, cada cual por su parte, puedan decidir sobre su uso<sup>11</sup>.

La clara finalidad medioambiental del impuesto también se pone de manifiesto en los considerandos la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 592 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación» y el modelo A22 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución», se determinan la forma y procedimiento para la presentación de los mismos, y se regulan la inscripción en el Registro Territorial y la llevanza de la contabilidad y registro de existencias, donde se establece que el impuesto se configura como un

---

ligera que entreguen al consumidor. Se exceptúan de esta medida las bolsas de plástico muy ligeras, es decir, las bolsas de plástico de menos de 15 micras de espesor, que son necesarias por razones de higiene o que se suministran como envase primario para alimentos a granel.

- En segundo lugar, que, desde el 1 de enero de 2021, se prohíba la entrega –gratuita o no– a los consumidores, en los puntos de venta, de bolsas de plástico ligeras y muy ligeras no compostables.

<sup>10</sup> Vid., con carácter general, Herrera Molina y Serrano Antón (1994).

<sup>11</sup> En el año 2015, la Comisión Europea aprobó el Plan de Acción en materia de Economía Circular, que incluía un paquete normativo que revisaba piezas clave de la normativa comunitaria de residuos, y que se aprobó en 2018. El denominado «Paquete de Residuos» está conformado por cuatro directivas:

- Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos.
- Directiva (UE) 2018/850 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 1999/31/CE relativa al vertido de residuos.
- Directiva (UE) 2018/852 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases.
- Directiva (UE) 2018/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifican la Directiva 2000/53/CE relativa a los vehículos al final de su vida útil, la Directiva 2006/66/CE relativa a las pilas y acumuladores y a los residuos de pilas y acumuladores y la Directiva 2012/19/UE sobre residuos de aparatos eléctricos y electrónicos.

En el marco de la Estrategia Europea para el Plástico en una Economía Circular se publicó la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medioambiente.

instrumento económico para proteger el medioambiente, al incentivar comportamientos respetuosos con el entorno natural, corregir externalidades ambientales y prevenir la generación residuos haciendo efectivo el principio de que el mejor residuo es el que no se genera.

El impacto de los residuos sobre el medioambiente<sup>12</sup>, el cambio climático y las basuras marinas son los principales focos de preocupación actual. La Ley 7/2022, tal y como se indica en su preámbulo, tiene por objeto sentar los principios de la economía circular<sup>13</sup> a través de la legislación básica en materia de residuos, así como contribuir a la lucha contra el cambio climático y proteger el medio marino. Deberá, por tanto, ser la circularidad una estrategia necesaria para reducir el uso de materiales y de deterioro medioambiental.

Tal y como se indica en la memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, esta ley introduce en nuestro ordenamiento el IEPNR. Este impuesto tiene por objeto la prevención de residuos, entendida la primera opción del principio de jerarquía de residuos; principio que debe gobernar la política de residuos y que es clave en el ámbito de la economía circular: el mejor residuo es el que no se genera. Asimismo, la ley introduce un segundo impuesto cuyo objeto es desincentivar estas opciones de gestión de residuos menos favorables desde el punto de vista medioambiental, contribuyendo asimismo a la economía circular, favoreciendo las opciones de gestión que permiten el aprovechamiento de los recursos materiales contenidos en los residuos, el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos.

La Ley 7 /2022 incorpora a nuestro ordenamiento la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos, que revisa algunos artículos de la directiva marco con el objetivo de avanzar en la economía circular, armonizar, mejorar la información y trazabilidad de los residuos y reforzar la gobernanza en este ámbito<sup>14</sup>. Tal y como se indica en el preámbulo de la Ley 22/2011, la Comisión Europea identificó en su Plan de Acción en materia de Economía Circular los plásticos como una de las áreas prioritarias de intervención, al considerar que solo se recicla menos de la cuarta parte del plástico recogido y casi la mitad

<sup>12</sup> En relación con las medidas relativas a los plásticos de un solo uso, su finalidad medioambiental es la reducción del *littering* (basura dispersa) en el ámbito marino, así como también el ámbito terrestre.

<sup>13</sup> *Vid.*, con carácter general, Sedeño López (2022).

<sup>14</sup> La Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, incorporó al ordenamiento jurídico interno la directiva marco de residuos, la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas directivas.

Esta nueva directiva estableció el principio de jerarquía de residuos, que explicita el orden de prioridad en las actuaciones en materia de residuos: prevención de residuos, preparación para la reutilización, reciclado, otros tipos de valorización, incluida la energética, y, por último, la eliminación de los residuos.

A estos efectos, de acuerdo con la disposición derogatoria primera de la Ley 7 /2002, quedan derogadas todas aquellas disposiciones que se opongan, contradigan o resulten incompatibles con lo dispuesto en esta ley y, en particular, entre otras, la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados.



termina en vertederos. En el marco de dicha estrategia, se aprobó la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medioambiente, también conocida como directiva sobre plásticos de un solo uso.

Un elemento fundamental de la economía circular es el «reciclado de productos», que se define en la ley como toda operación de valorización mediante la cual los materiales de residuos son transformados de nuevo en productos, materiales o sustancias, tanto si es con la finalidad original como con cualquier otra. Pues bien, en esta línea, por ejemplo, el IEPNR no gravará la cantidad de plástico reciclado contenida en productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Cabe resaltar que, a pesar de que la ley que contiene el impuesto, como hemos indicado, incorpora diversas directivas comunitarias como la Directiva (UE) 2018/851 sobre residuos o la Directiva (UE) 2019/904 relativa a la reducción de determinados productos de plástico en el medioambiente, el IEPNR no es un impuesto armonizado en la UE.

En este sentido, es importante, a nuestro juicio, poner de manifiesto que, de conformidad con la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la UE y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom<sup>15</sup>, con un claro objetivo medioambiental y, por tanto, de fomentar el reciclado e impulsar la economía circular, se introduce una nueva categoría de recursos propios de la UE basada en contribuciones nacionales calculadas en función de los residuos de envases de plástico no reciclados. Con carácter general, a los efectos de este recurso propio, el tipo uniforme de referencia será de 0,80 €/kg, si bien, a determinados países, entre los que se encuentra España, se les aplicará una reducción bruta anual.

Tal y como se indica en los considerandos, de la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la UE y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom, con objeto de adaptar mejor los instrumentos de financiación de la Unión a sus prioridades políticas, reflejar mejor el papel que desempeña el presupuesto general de la UE en el funcionamiento del mercado único, respaldar mejor los objetivos de las políticas de la Unión y reducir las contribuciones de los Estados miembros basadas en la renta nacional bruta al presupuesto anual de la UE, el Consejo Europeo de los días 17 a 21 de julio de 2020 concluyó que la Unión instauraría nuevos recursos propios.

A los efectos que ahora nos competen, se ha introducido nueva categoría de recursos propios basada en contribuciones nacionales calculadas en función de los residuos de envases de plástico no reciclados, ya que, de conformidad con la Estrategia Europea para el Plástico, el presupuesto de la UE puede contribuir a reducir la contaminación procedente de los residuos de envases de plástico.

<sup>15</sup> Vid. Cordero González (2021).



Sobre este particular, se indica en los considerandos de la Decisión 2020/2053 que un recurso propio basado en contribuciones nacionales proporcionales a la cantidad de residuos de envases de plástico que no se reciclen en el Estado miembro proporcionará un incentivo para reducir el consumo de plásticos de un solo uso, fomentar el reciclado e impulsar la economía circular. Al mismo tiempo, los Estados miembros tendrán libertad para adoptar las medidas más apropiadas que permitan alcanzar esos objetivos, de conformidad con el principio de subsidiariedad.

Con el fin de evitar un efecto excesivamente regresivo en las contribuciones nacionales, precisan los considerandos de la Decisión 2020/2053 que debe aplicarse una reducción bruta anual de las contribuciones de aquellos Estados miembros cuya RNB per cápita de 2017 se sitúe por debajo de la media de la UE (entre estos países se encuentra España). La reducción debe corresponder a 3,8 kg multiplicados por la población en 2017 de cada Estado miembro del que se trate<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> El artículo 2 de la Decisión 2020/2053, relativo a las categorías de recursos propios y métodos específicos para su cálculo, establece que constituirán recursos propios, consignados en el presupuesto de la UE, los siguientes ingresos:

[...]

c) el obtenido de aplicar un tipo uniforme de referencia al peso de los residuos de envases de plástico generados en cada Estado miembro que no se reciclen. El tipo uniforme de referencia será de 0,80 EUR por kilogramo. Se aplicará una reducción bruta anual a determinados Estados miembros según lo dispuesto en el párrafo tercero del apartado 2;

[...]

2. A los efectos del apartado 1, letra c), del presente artículo, se entenderá por «plástico» un polímero en el sentido de lo dispuesto en el punto 5 del artículo 3 del Reglamento (CE) n.º 1907/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo (5), al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias; «residuo de envase» y «reciclado» tendrán el significado asignado, respectivamente, a estos términos por el artículo 3, puntos 2 y 2 ter de la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (6) y en la Decisión 2005/270/CE de la Comisión (7).

El peso de los residuos de envases de plástico que no se reciclan será calculado como la diferencia entre el peso de los residuos de envases de plástico generados en un Estado miembro en un año determinado y el peso de los residuos de envases de plástico reciclados ese año, determinado con arreglo a la Directiva 94/62/CE.

Tendrán derecho a reducciones brutas anuales, expresadas en precios corrientes que deben aplicarse a sus respectivas contribuciones previstas en el apartado 1, letra c), los siguientes Estados miembros, por los siguientes importes: 22 000 000 EUR Bulgaria, 32 187 600 EUR Chequia, 4 000 000 EUR Estonia, 33 000 000 EUR Grecia, 142 000 000 EUR España, 13 000 000 EUR Croacia, 184 048 000 EUR Italia, 3 000 000 EUR Chipre, 6 000 000 EUR Letonia, 9 000 000 EUR Lituania, 30 000 000 EUR Hungría, 1 415 900 EUR Malta, 117 000 000 EUR Polonia, 31 322 000 EUR Portugal, 60 000 000 EUR Rumanía, 6 279 700 EUR Eslovenia, y 17 000 000 EUR Eslovaquia.

3. A efectos del apartado 1, letra d), el tipo uniforme de referencia se aplicará a la RNB de cada Estado miembro.

La RNB a que se refiere el apartado 1, letra d), se entiende como la RNB anual a precios de mercado determinada por la Comisión en aplicación del Reglamento (UE) n.º 549/2013.

Por tanto, sobre la base de que los Estados miembros tendrán libertad para adoptar las medidas más apropiadas que permitan alcanzar esos objetivos medioambientales establecidos en la Decisión 2020/2053, España está abanderando la obtención de, al menos, parte de los referidos recursos a través de este nuevo impuesto. De forma más incipiente, otros países, como Italia<sup>17</sup> o Alemania<sup>18</sup>, parece que implementarán en el futuro próximo un impuesto con similares características.

Fuera de la UE, desde el 1 de abril de 2022, Reino Unido implementó nuevo impuesto que tiene una configuración más laxa que el español; por ejemplo, y sin ánimo de ser exhaustivos, los sujetos pasivos se deberán registrar a los efectos del impuesto sobre envases de plástico si van a importar al Reino Unido o fabricar en el Reino Unido 10 toneladas (t) o más de componentes de envases de plástico terminados en los próximos 30 días o si, en total, han importado al Reino Unido o fabricado en el Reino Unido 10 toneladas o más de componentes de envases de plástico terminados en los últimos 12 meses. Además, únicamente se deberá pagar el impuesto sobre envases de plástico si los referidos envases de plástico contienen menos del 30 % de plástico reciclado. El impuesto británico, que entró en vigor el 1 de abril de 2022, ha ido incrementando su tipo impositivo progresivamente, pasando de un tipo de 200 £/t a partir del 1 de abril de 2022 a 210,82 £/t a partir del 1 de abril de 2023. El tipo actual del impuesto es 217,85 £/t a partir del 1 de abril de 2024.

A este respecto, y con carácter general, tiene escrito Herrera Molina (2008) que, si el principio «quien contamina paga» se cumpliera de modo plenamente coherente con sus fundamentos teóricos –lo que puede resultar impracticable–, el establecimiento de cualquier tributo ambiental debería precederse de un cálculo sobre los costes ambientales que habría que internalizar, que debería reflejarse en la cuantía del tributo. Si esto fuera así, la pretendida flexibilidad presupuestaria quedaría constreñida por un límite técnico (del mismo modo que las tasas relacionadas con el disfrute del dominio público lo son por la utilidad recibida).

Sin embargo, agrega el autor, este tipo de cálculos son en muchos casos imposibles o excesivamente complejos. Por ello se acude habitualmente a los impuestos como una modalidad simplificada o a tanto alzado de tasa ambiental. Además, ello tiene la ventaja habitual de evitar posibles impugnaciones por la deficiencia de los cálculos en los que se basa la cuantificación del tributo o por debilidades del precepto reglamentario que concretaría la cuantía de la tasa (Herrera Molina, 2008, p. 196).

<sup>17</sup> El impuesto italiano sobre el plástico se ha pospuesto oficialmente hasta el 1 de julio de 2026 en virtud del artículo 9 bis, párrafo 7 a), del Decreto-Ley 39/2024, convalidado por la Ley 67/2024, publicado en el diario oficial el 28 de mayo de 2024.

<sup>18</sup> El 31 de marzo de 2023, el Consejo Federal (Bundesrat) aprobó un proyecto de ley que implementaría partes de la directiva de la UE sobre plásticos de un solo uso (2019/904) para luchar contra los productos de un solo uso. El proyecto de ley, aprobado previamente por la Cámara Baja del Parlamento alemán (Bundestag) el 2 de marzo de 2023, se refiere a la introducción de un gravamen sobre los plásticos de un solo uso en el contexto de la responsabilidad ampliada del productor.

### 3. Principales aspectos relevantes del régimen jurídico del impuesto<sup>19</sup>

Como tiene escrito Herrera Molina (2008, p. 193), podría considerarse que los tributos basados en el principio «quien contamina paga»<sup>20</sup> son meros instrumentos administrativos revestidos de ropaje fiscal, pero completamente ajenos al ordenamiento tributario. Sin embargo, no es así. Aunque su objetivo principal sea ambiental, el propio principio «quien contamina paga» los convierte en una fuente relativamente estable de recursos. Además, toda su estructura pivota sobre conceptos desarrollados por el derecho tributario y regulados por normas generales de este sector del derecho.

El IEPNR tiene por objeto la prevención de residuos, y se articula como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en el territorio español de envases que, conteniendo plástico, no son reutilizables. A los efectos de este impuesto, tiene la consideración de envase todo producto destinado a prestar la función de contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, como pueden ser los vasos de plástico o los rollos de plástico para embalar y evitar roturas en el transporte de productos. Este impuesto recae sobre utilización en territorio español de envases que, conteniendo plástico, no son reutilizables.

Respecto al IEPNR, el Comité de Personas Expertas para elaborar el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria de 2022* sugiere considerar la extensión de este tributo a otras categorías de envases para ganar coherencia con el objetivo pretendido: fomentar el uso de envases más ecológicos como parte de una estrategia más amplia para reducir la generación y gestión de residuos. Un alcance más amplio en el ámbito de aplicación del IEPNR, o bien el establecimiento de figuras tributarias específicas para categorías distintas de los envases de plásticos de un solo uso redundaría en un aumento de la circularidad y en una más rápida consecución de los objetivos asociados, haciendo un especial hincapié en la reducción de envases y en el uso de alternativas recicladas.

<sup>19</sup> *Vid.*, con carácter general, sobre este impuesto, Calvo Végez (2021); Cobos Gómez (2021); Cobos Gómez y García Carretero (2024); Fernández de Buján y Arranz (2021a; 2024); García Carretero (2023); García Novoa (2021); Manzano Silva (2022); Patón García (2021); Puchol Tur (2021); Vaquera García (2021).

<sup>20</sup> *Cfr.* artículo 45 de la Constitución española, que establece:

1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.
2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.
3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.

En nuestra opinión, este impuesto habrá cumplido su finalidad medioambiental si progresivamente las arcas del erario público, cada año, reducen su recaudación<sup>21</sup>. A estos efectos, tal y como se indica en la memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, la recaudación del IEPNR se estima en unos 491 millones de euros en un año completo y en términos de devengo.

A estos efectos, cabe señalar que la fiscalidad medioambiental constituye un instrumento económico complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medioambiente, y se articula en torno a figuras impositivas cuya finalidad es estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural.

Este impuesto recae sobre la utilización tanto de envases no reutilizables que contengan plásticos y sus tapones o cierres como sobre preformas o láminas de termoplástico. Por su parte, los hechos imponibles son la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases que, conteniendo plástico, no sean reutilizables.

Cabe recalcar que el impuesto grava los envases tanto si se presentan vacíos como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías.

Aunque podría parecer clara la delimitación del ámbito objetivo del impuesto, sobre todo el concepto de envase, de conformidad con las contestaciones a consultas de la DGT y los ejemplos ilustrativos de la interpretación de la definición de envases recogidos en el anexo I del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, la misma es problemática<sup>22</sup> y con carácter general debe considerarse de forma amplia<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> La recaudación del IEPNR se estima, de conformidad con la memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, en unos 491 millones de euros en un año completo y en términos de devengo.

Para llegar a esta estimación se ha tomado en consideración la información correspondiente al año 2018 procedente de la Encuesta Industrial Anual de Productos el INE y de las cifras de comercio exterior de la AEAT. Por tanto, suponiendo que la cantidad de plástico contenida en los envases puestos en el mercado asciende a 1.643.659.621 kilogramos y que la cantidad de plástico no reciclado contenido en dichos envases es de 1.091.336.265 kilogramos, como resultado de aplicar el tipo impositivo (0,45 €/kg) a la base imponible, que es la cifra anterior, el importe de la recaudación ascendería a unos 491 millones de euros.

<sup>22</sup> Vid. contestación a la consulta de la DGT V0016/2023, de 10 de enero (NFC084526), de acuerdo con la cual, en el caso de las bolsas de basura, nos encontramos ante un artículo que se utiliza para contener y manipular no mercancías, sino residuos, entendidos estos, a partir de lo dispuesto en el artículo 2 al) de la Ley 7/2022, como sustancias y objetos cuyo poseedor desecha. No encajaría, por tanto, en la definición de envase del artículo 2 m) de la Ley 7/2022, por lo que no está incluido en el ámbito objetivo del impuesto.

Por su parte, si, como ocurre en el caso de la contestación a la consulta de la DGT V0642/2024, de 11 de abril (NFC088762), si de conformidad con las fichas técnicas de las bolsas, las aplicaciones de las mismas abarcan cualquier ramo de la industria en general, sí entrarían a formar parte del ámbito objetivo del impuesto.

<sup>23</sup> Vid. contestación a la consulta de la DGT V0806/2023, de 4 de abril (NFC085593). En relación con la incardinación en el concepto de envase de las perchas, se indica que, desde la perspectiva del Real

El artículo 68.1 a) de la Ley 7/20022 señala sobre este particular que tienen la consideración de envases todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, incluyéndose dentro de estos tanto los definidos en el artículo 2 m) de la ley<sup>24</sup> como cualesquiera otros que, no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos, salvo que dichos artículos formen parte integrante de un producto y sean necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente.

Como con carácter general, en los impuestos especiales, donde el hecho imponible es muy amplio y se recorta mediante con supuestos de no sujeción, exención y devolución, se dejan sin gravar, entre otros supuestos, los envases para medicamentos, productos sanitarios<sup>25</sup>,

---

Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, una percha será o no envase en función de si lleva colgada o no una prenda de vestir. En el caso de que la percha se venda con la prenda de vestir, es envase a los efectos de dicha norma, y también es envase desde la perspectiva del IEPNR y, por ello, quedará incluida en el ámbito objetivo del impuesto en la medida en que sea no reutilizable, como se deriva del citado artículo 68.1 de la Ley 7/2022.

En el supuesto de que la percha se venda por separado, a pesar de no tener la condición de envase a efectos del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, según señala la DGT, formará parte del ámbito objetivo del IEPNR. Cabe señalar que la definición de envase a efectos tributarios es más amplia, y engloba tanto los artículos que cumplen la definición de envase del Real Decreto 1055/2022 como aquellos artículos que «no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos». Por tanto, la percha quedará incluida en el ámbito objetivo del impuesto en la medida en que sea no reutilizable.

<sup>24</sup> A su vez se remite al artículo 2.1 de la Ley 11/1997, del 24 de abril, de envases y residuos de envases, que fue sustituido por el artículo 2 f) del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, que establece que «envase» es todo producto fabricado con materiales de cualquier naturaleza y que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo. Se considerarán también envases todos los artículos desechables utilizados con este mismo fin.

Dentro de este concepto se incluyen los envases de venta o primarios, los envases colectivos o secundarios y los envases de transporte o terciarios.

Se considerarán envases los artículos que se ajusten a la definición mencionada anteriormente sin perjuicio de otras funciones que el envase también pueda desempeñar, salvo que el artículo forme parte integrante de un producto y sea necesario para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente.

<sup>25</sup> A efectos del Reglamento (UE) 2017/745 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2017, sobre los productos sanitarios, por el que se modifican la Directiva 2001/83/CE, el Reglamento (CE) 178/2002 y el Reglamento (CE) 1223/2009 y por el que se derogan las Directivas 90/385/CEE y 93/42/CEE del Consejo, se entiende por «producto sanitario» el definido en el apartado 1 de su artículo 2:

1) todo instrumento, dispositivo, equipo, programa informático, implante, reactivo, material u otro artículo destinado por el fabricante a ser utilizado en personas, por separado o en combinación, con alguna de las siguientes finalidades médicas específicas:

–diagnóstico, prevención, seguimiento, predicción, pronóstico, tratamiento o alivio de una enfermedad,

alimentos para usos médicos especiales<sup>26</sup>, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario, productos que vayan a ser o hayan sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto<sup>27</sup>, productos que hayan sido objeto de devolución para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación, productos que hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos o la importación o adquisición intracomunitaria de envases, siempre que el peso total del plástico no reciclado contenido en dichos envases no exceda de 5 kilogramos en un mes.

–diagnóstico, seguimiento, tratamiento, alivio o compensación de una lesión o de una discapacidad,

–investigación, sustitución o modificación de la anatomía o de un proceso o estado fisiológico o patológico,

–obtención de información mediante el examen *in vitro* de muestras procedentes del cuerpo humano, incluyendo donaciones de órganos, sangre y tejidos, y que no ejerce su acción principal prevista en el interior o en la superficie del cuerpo humano por mecanismos farmacológicos, inmunológicos ni metabólicos, pero a cuya función puedan contribuir tales mecanismos.

Los siguientes productos también se considerarán productos sanitarios:

–los productos de control o apoyo a la concepción,

–los productos destinados específicamente a la limpieza, desinfección o esterilización de los productos que se contemplan en el artículo 1, apartado 4, y en el párrafo primero del presente punto.

<sup>26</sup> Por otro lado, el Real Decreto legislativo 1/2015, de 24 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, en el artículo 2 define tanto «medicamento de uso humano» como «medicamento veterinario»:

a) «Medicamento de uso humano»: Toda sustancia o combinación de sustancias que se presente como poseedora de propiedades para el tratamiento o prevención de enfermedades en seres humanos o que pueda usarse en seres humanos o administrarse a seres humanos con el fin de restaurar, corregir o modificar las funciones fisiológicas ejerciendo una acción farmacológica, inmunológica o metabólica, o de establecer un diagnóstico médico.

b) «Medicamento veterinario»: Toda sustancia o combinación de sustancias que se presente como poseedora de propiedades curativas o preventivas con respecto a las enfermedades animales o que pueda administrarse al animal con el fin de restablecer, corregir o modificar sus funciones fisiológicas ejerciendo una acción farmacológica, inmunológica o metabólica, o de establecer un diagnóstico veterinario. También se considerarán «medicamentos veterinarios» las «premezclas para piensos medicamentosos» elaboradas para ser incorporadas a un pienso.

<sup>27</sup> En relación con la exportación de productos adquiridos a un proveedor nacional, en la contestación a la consulta de la DGT V0131/2023, de 3 de febrero (NFC085325), el consultante pregunta si, además de la mención en factura del proveedor de la cantidad de plástico e impuesto pagado en cada producto envasado en bidones, con identificación de estos bidones, es necesario fijar la trazabilidad sobre la cadena de suministradores para probar el pago del impuesto y la cantidad de plástico no reciclado.

A este respecto, señala la DGT que, en la medida en que se den los requisitos previstos en el citado artículo 81.1 d) de la Ley 7/2022, el consultante podrá solicitar la devolución del impuesto pagado por esos productos sujetos a este que se envíen fuera del territorio de aplicación del impuesto. La devolución está condicionada a que se acredite la salida de los productos y el pago del impuesto por cualquier medio de prueba admisible en derecho, como pueden ser las facturas de compra o los certificados a los que se refiere el artículo 82.9 de la Ley 7/2022.

En concreto, en las exenciones relativas a, con carácter general, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizables que se destinen a medicamentos y productos sanitarios y la relativa a productos semielaborados y tapones que no se van a utilizar, respectivamente, en envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto o que no sean destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, se requerirá la obtención previa por parte del contribuyente de una declaración responsable<sup>28</sup>.

<sup>28</sup> De conformidad con los apartados a) y g) del artículo 75 de la Ley 7/2022, estarán exentas, en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan:

a) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de:

1.º Los envases a los que se refiere el artículo 68.1.a) que se destinen a prestar la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario.

2.º Los productos plásticos semielaborados, a los que se hace referencia en el artículo 68.1.b), que se destinen a obtener envases para medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario.

3.º Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, cuando estos se utilicen para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario.

La efectividad de esta exención quedará condicionada a que se acredite el destino efectivo de los productos recogidos en los apartados anteriores a los usos que en ellos se recogen. En concreto, los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los productos a favor de aquellos adquirentes que los destinen a tales usos, deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de los productos que da derecho a gozar de la exención del impuesto. Dicha declaración se deberá conservar durante los plazos de prescripción relativos al impuesto a que se refiere el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[...]

g) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de:

1.º Los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 68.1.b), cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

2.º Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables cuando no se vayan a utilizar en dichos usos.

La efectividad de esta exención quedará condicionada a que se acredite el destino efectivo dado a dichos productos. En concreto, los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los mismos a favor de los adquirentes, deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de dichos productos. Dicha declaración se deberá conservar durante los plazos de prescripción relativos al impuesto a que se refiere el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



Los contribuyentes fabricantes y adquirentes intracomunitarios, además de cumplir determinadas obligaciones formales características de estos impuestos tales como obligaciones contables y de registro, deberán autoliquidar trimestral o mensualmente, según tengan esta obligación a efectos del IVA, este impuesto. En el caso de los importadores, la liquidación del impuesto se llevará a cabo a través del DUA.

En relación con el devengo en la importación de envases de plástico no retornables, tiene escrito Casana Merino (2023) que, con independencia de que haya o no que pagar los derechos de importación, el mismo se produce cuando la aduana autoriza la retirada de los envases con el despacho a libre práctica y la autorización de levante. Por tanto, aunque los productos que entran en el territorio de aplicación del IEPNR estén no sujetos o exentos de derechos de importación, si los envases importados se vinculan al régimen de despacho a libre práctica, en ese momento también se producirá el devengo del IEPNR (aunque no el devengo de los impuestos aduaneros). Por el contrario, si cuando los envases son declarados en la aduana no se vinculan al régimen aduanero de despacho a libre práctica, sino a un régimen aduanero especial, no se devengará el IEPNR. Esta situación puede darse en varios supuestos en los que el producto se vincula en la aduana a un régimen especial que no permite disponer libremente de los envases.

La base imponible de este impuesto estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y el tipo impositivo será de 0,45 €/kg<sup>29</sup>. A estos efectos, la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto deberá ser certificada mediante una entidad acreditada al efecto.

La cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto deberá ser certificada mediante una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 «Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado» o las normas que las sustituyan. En el supuesto de plástico reciclado químicamente, dicha cantidad se acreditará mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos.

Las entidades certificadoras deberán estar acreditadas por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro Estado miembro de la UE, designado de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (CE) 765/2008

<sup>29</sup> A los efectos de lograr un mayor impacto ecológico de la medida, según se recoge en la memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, en la tramitación legislativa se propusieron, aunque no llegaron a término, tipos reducidos para el polipropileno mono material, o ligar los tipos impositivos a las emisiones de CO<sub>2</sub> que se genera en los procesos de fabricación y reciclado al coste del reciclado, y a la viabilidad del mismo, animando a establecer tipos incrementados para los envases que presenten mezclas que dificulten la labor de recuperación.



del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de julio de 2008, por el que se establecen los requisitos de acreditación y vigilancia del mercado relativos a la comercialización de los productos y por el que se deroga el Reglamento (CEE) 339/93, o, en el caso de productos fabricados fuera de la UE, cualquier otro acreditador con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.

Como señala, a nuestro juicio de forma acertada, Calvo Vérguez (2023), la adopción del citado sistema de estimación directa del impuesto por kilogramo de plástico fabricado o adquirido puede llegar a plantear problemas de gestión tratándose de aquellos sujetos que no son fabricantes de envases de plástico. Llama además la atención que no se hayan introducido supuestos de exclusión relativos a aquellos casos en los que el envase o embalaje sea realizado con material parcialmente reciclado. Desde determinados sectores se ha estimado que el nuevo gravamen resulta desproporcionado, careciendo además de utilidad para mejorar los objetivos ambientales de la ley, ya que repercutirá no solo en un sector clave en la industria española, sino que incidirá en toda la industria que usa envases de plástico.

Por otra parte, agrega el autor, el hecho de no haberse fijado una cantidad mínima a partir de la cual declarar obligará a llevar registros y gestionar documentación desde el primer kilogramo no reutilizable. Y, a este respecto, la imposición a los adquirentes e importadores de la obligación formal de certificar el origen y cantidad de plástico no reciclado de cada adquisición o importación con independencia del país de residencia del proveedor y de su voluntad de cooperar o no en proporcionar esta información puede llegar a resultar extraordinariamente compleja, al igual que sucede con la obligación de llevanza de una contabilidad de existencias de plásticos en sede de la Administración tributaria (Calvo Vérguez, 2023).

Como aspecto más novedoso, introducido en la tramitación legislativa, cabría referirse a las obligaciones en el ámbito de la facturación. De este modo, los fabricantes que vendan los productos contenidos en el ámbito objetivo deberán incluir en la factura que expidan, además de las cuotas devengadas o, en su caso, el artículo aplicable en un supuesto de exención, los kilogramos de plástico no reciclado.

Por su parte, los demás obligados tributarios, previa solicitud del adquirente, en la propia factura o un certificado emitido al efecto, deberán consignar el impuesto satisfecho por dichos productos o si resultó aplicable algún supuesto de exención, así como los kilogramos de plástico no reciclado. En este caso, podríamos encontrar el supuesto problemático de que, de entre varios adquirentes, alguno no requiriese esos datos, en perjuicio de los subsiguientes.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 7/2022, los contribuyentes que fabriquen, importen o adquieran intracomunitariamente los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto estarán obligados a inscribirse, con anterioridad al inicio de su actividad, en el registro territorial del IEPNR. Únicamente quedarían exceptuados de

esta obligación cuando realizaran adquisiciones intracomunitarias en las que el peso total de plástico no reciclado no excediera de 5 kilogramos en un mes natural. A estos efectos, según el artículo 5 de la Orden HFP/1314/2022, se tendrán en cuenta tanto las adquisiciones intracomunitarias ya realizadas como aquellas que se prevé realizar en el mes natural.

Por otro lado, la otra obligación formal típicamente de los impuestos especiales es la llevanza de libros contables. Así, el artículo 2.1 de la Orden HFP/1314/2022 establece que, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 82 de la Ley 7/2022, los fabricantes y los adquirentes intracomunitarios de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto están obligados a la presentación del modelo 592 y, en su caso, a ingresar el importe de la deuda tributaria resultante del mismo.

En este impuesto, además de lo establecido en la LGT, se establece un férreo y gravoso sistema de infracciones y sanciones. El artículo 83 de la ley establece que todas las infracciones específicas relativas a este impuesto serán graves.

Así, la falta de inscripción en el registro territorial del IEPNR y la falta de nombramiento de un representante por los contribuyentes no establecidos en dicho territorio se sancionarán con una multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

Por su parte, la falsa o incorrecta certificación por la entidad debidamente acreditada de la cantidad de plástico reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 50 % del importe de las cuotas del impuesto que se hubiesen podido dejar de ingresar, con un importe mínimo de 1.000 euros. Esta sanción se incrementará en el 25 % si existe comisión repetida de infracciones tributarias.

El disfrute indebido por parte de los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto de las exenciones relativas a productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales o preparados para lactantes de uso hospitalario o las relativas a los productos plásticos semielaborados que no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto o a los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases que no se vayan a utilizar en dichos usos se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 % del beneficio fiscal indebidamente disfrutado, con un importe mínimo de 1.000 euros.

Finalmente, la falta o incorrecta consignación en la factura de cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenido en productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, así como del importe del impuesto devengado o, en su caso, si ha resultado de aplicación alguna exención, se sancionará con multa pecuniaria fija de 75 euros por cada factura expedida sin la consignación de estos datos, o con consignación incorrecta de los mismos.

## 4. El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre el valor añadido

El artículo 78.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), establece que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. Por su parte, el número 4.º del apartado 2 del propio artículo 78 de la LIVA dispone que, en particular, se incluyen en la base imponible:

4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

De acuerdo con dichos preceptos, la base imponible de una operación está constituida por el importe total de la contraprestación, es decir, en general, el precio pagado por el bien o servicio recibido, incluyendo, según el número 4.º, los tributos o gravámenes que recaigan sobre dichas operaciones.

No obstante dicha disposición, la sujeción al impuesto debe interpretarse de forma conjunta con lo señalado en el artículo 78.1 de la LIVA, de tal forma que solo se extiende a aquellos tributos que tengan relación con la entrega del bien o la prestación del servicio que necesariamente deban quedar integrados como parte de la contraprestación de la operación<sup>30</sup>.

<sup>30</sup> En este sentido, se recuerda en la contestación a la consulta de la DGT V1534/2023, de 5 de junio (NFC086048), que, tal y como el TJUE ha señalado reiteradamente, se puede concluir que solo se incluye como contraprestación aquello que se encuentre en directa relación con la entrega del bien o el servicio prestado (SSTJUE de 23 de noviembre de 1988, caso *Naturally Yours Cosmetics*, asunto C-230/87 –NFIJ000471–, apdo. 11, y de 2 de junio de 1994, caso *Empire Stores*, asunto C-33/93 –NFIJ003379–, apdo. 12, entre otras).

Por tanto, para incluir un tributo en el valor del bien o servicio prestado la cuestión decisiva es que el tributo del que se trate en cada caso recaiga sobre la misma operación a cuya realización se vincula el devengo del impuesto. En caso contrario, se podría concluir la no inclusión del tributo en la base imponible.

En este sentido, el TJUE analizó la teoría del vínculo directo entre un tributo y la operación gravada en su sentencia de 1 de junio de 2006, caso *Danske Bilimportører*, asunto C-98/05 (NFIJ022589). En particular, se analizó la posible inclusión del impuesto de matriculación en la base imponible del IVA en aquellos supuestos en los que el distribuidor del vehículo abonaba el impuesto de matriculación por cuenta del comprador y, posteriormente, se lo trasladaba.

El Tribunal de Justicia concluyó, en los apartados 25 y siguientes de dicha sentencia, lo siguiente:

25 De ello se desprende que, cuando el impuesto de matriculación haya sido abonado por el distribuidor en cumplimiento de una obligación contractual de entregar al comprador un

A estos efectos, se concluye en la contestación a la consulta de la DGT V1534/2023, de 5 de junio (NFC086048), que la inclusión de un tributo en la base imponible requiere de la existencia de un vínculo directo entre el tributo en cuestión y la entrega del bien o servicio a cuya realización se vincula el devengo del tributo. Por tanto, respecto de la inclusión del IEPNR en la base imponible del IVA que grave las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por la entidad consultante, cabría concluir, según la DGT, que dicho impuesto especial sí debe formar parte de la base imponible del IVA.

Finalmente, en relación con la base imponible del IVA en las importaciones, el artículo 83 de la LIVA dispone que, además de los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad, en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor en aduana los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA.

---

vehículo que esté matriculado a nombre de éste último, como ocurre en el asunto principal, debe considerarse que la facturación de dicho impuesto al comprador supone el reembolso de los gastos realizados por el distribuidor en nombre y por cuenta del referido comprador y no representa una contrapartida por el bien entregado. Por lo tanto, un impuesto de esta índole no puede considerarse como un dato incluido en la contabilidad del distribuidor y que tenga el carácter de una cuenta específica en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva.

26 Según ha destacado la Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, debe subrayarse a este respecto que, en el marco de un contrato de venta como el que se cuestiona en el asunto principal, el distribuidor registrado que pague el impuesto de matriculación antes de entregar el vehículo no lo hace en su propio interés, sino en el del comprador que desea tomar posesión de un vehículo nuevo matriculado a su nombre y apto para circular legalmente por la vía pública en Dinamarca.

27 Como pone de manifiesto DBI, en tal caso, el distribuidor registrado es ciertamente el responsable del pago del impuesto de matriculación a las autoridades tributarias competentes. No es menos cierto que, por lo que atañe a este impuesto, la persona obligada a su pago es el comprador del vehículo, según lo pone de manifiesto el hecho de que el distribuidor repercute después sobre el referido comprador el importe de dicho impuesto que ha pagado.

[...]

30 Procede, pues, responder a las cuestiones planteadas que, en el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar éste ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición.

En este caso, en la medida en que, al igual que la fabricación y la adquisición intracomunitaria, la importación de los bienes objeto del mismo constituye uno de los hechos impositivos del IEPNR, en palabras de la DGT, «el mismo también deberá incluirse en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las importaciones de bienes que realice la entidad consultante cuando incluyan bienes sujetos al referido impuesto especial».

En cuanto a la forma en que dichas operaciones deben ser declaradas en el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, de conformidad con el artículo 78 del reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, «los empresarios y profesionales deberán presentar una declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y de las prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios que realicen en la forma que se indica en el presente capítulo».

Por su parte, el artículo 80 del reglamento del impuesto dispone en el apartado 3 que «las operaciones deberán consignarse en la declaración recapitulativa correspondiente al período de declaración en el que se hayan devengado».

Por tanto, de conformidad con la contestación a la consulta de la DGT V0310/2024, de 5 de marzo (NFC088502), se deberán incluir las adquisiciones intracomunitarias de productos que formen parte del ámbito objetivo del IEPNR en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

## 5. Colofón

Enmarcado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, el IEPNR es un nuevo impuesto indirecto y medioambiental que ha entrado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico-tributario desde el 1 de enero de 2023<sup>31</sup>.

El impuesto, tal y como establece el artículo 67 de la Ley 7/2022, recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías.

En este sentido, esta figura impositiva permite internalizar el daño producido al medioambiente, de forma que será el conjunto de los consumidores el que, en principio, soportará la repercusión económica del producto y los contribuyentes los que puedan beneficiarse

---

<sup>31</sup> En principio, estaba previsto que la entrada en vigor fuese el día siguiente al de su publicación en el BOE, esto es, el 10 de abril de 2022, pero la misma se modificó para el título VII, relativo a las medidas fiscales para la economía circular tras una enmienda transaccional, presentada por el Partido Popular, que se aprobó en el último momento por la Comisión de Transición Ecológica del Congreso.

de la referida repercusión recuperando el importe previamente ingresado como consecuencia de la realización de cualquiera de los tres hechos imposables que configuran el nuevo impuesto.

La Ley 7/2022 incorpora a nuestro ordenamiento la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos, que revisa algunos artículos de la directiva marco con el objetivo de avanzar en la economía circular, armonizar, mejorar la información y trazabilidad de los residuos y reforzar la gobernanza en este ámbito.

Un elemento fundamental de la economía circular es el «reciclado de productos», que se define en la ley como toda operación de valorización mediante la cual los materiales de residuos son transformados de nuevo en productos, materiales o sustancias, tanto si es con la finalidad original como con cualquier otra. Pues bien, en esta línea, por ejemplo, el IEPNR no gravará la cantidad de plástico reciclado contenida en productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

En fin, nos encontramos ante una nueva carga impositiva para las empresas, que a buen seguro tendrá impacto en los consumidores, en un contexto de fuerte inflación en el que nos encontramos, siendo, por tanto, a nuestro juicio, al menos por esta razón, de dudosa oportunidad su implementación.

Además, siguiendo a Herrera Molina (2008), aunque en nuestra opinión probablemente en el presente caso cabría excepcionar este principio general en relación con el que estamos plenamente de acuerdo, debido a que una imposición a los envases de plásticos no reciclados y no reutilizables que proliferan en todos los sectores de la sociedad, a nuestro juicio, ayuda a la aplicación de del principio de la economía circular, así como a contribuir a la lucha contra el cambio climático y proteger el medio marino,

debería evitarse una proliferación de nuevos impuestos especiales en detrimento del sistema fiscal. La verdadera «reforma fiscal ecológica» debe llevarse a cabo introduciendo el principio quien contamina paga en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos indirectos. Por ello la reforma debería centrarse en los actuales impuestos energéticos para dotarlos de auténtico contenido ambiental. Además, debería reestructurarse en este sentido la compleja e ineficiente fiscalidad del ciclo del agua. Desde luego ello requeriría una estrecha cooperación entre el Estado, las Comunidades Autónomas y los Municipios (Herrera Molina, 2008, p. 206).

En suma, esperemos que este impuesto tenga como parte positiva, y así se cumpliría su finalidad medioambiental, que cada vez se use menos plástico no reciclado de un solo uso y que se produzca una transición a otros materiales como plástico reciclado o papel o cartón.

## Referencias bibliográficas

- Calvo Vérguez, J. (2021). A vueltas con la creación de un gravamen medioambiental sobre el plástico: situación actual y perspectivas de futuro a nivel comunitario (y estatal). *Revista Aranzadi Unión Europea*, 3, 1-30.
- Calvo Vérguez, J. (2023). La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, 54, 51-92.
- Casana Merino, F. (2023). El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables: dudas y problemas en su aplicación. *Gaceta Fiscal*, 442, 106-132.
- Cobos Gómez, J. M.<sup>a</sup> (2021). El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos. *Crónica Tributaria*, 178, 11-60.
- Chico de la Cámara, P. (2004). Límites de la fiscalidad ambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Noticias de la Unión Europea*, 237, 31-45.
- Cobos Gómez, J. M.<sup>a</sup> y García Carretero, B. (2024). *El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables*. Tirant lo Blanch.
- Cordero González, E. M. (2021). La reforma del sistema de recursos propios de la UE: el recurso sobre los residuos de envases de plástico no reciclados y el proyecto de mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono. *Studi Tributari Europei*, 11, 147-163.
- Fernández de Buján y Arranz, A. (2021a). El nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. En E. Ribón Seisdedos (coord.), *Anuario Jurídico Secciones del ICAM 2021* (pp. 283-293). Sepin.
- Fernández de Buján y Arranz, A. (2021b). *El régimen general de los impuestos especiales*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Fernández de Buján y Arranz, A. (2024). Sostenibilidad, economía circular y el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables. En M.<sup>a</sup> A. Grau Ruiz y E. M.<sup>a</sup> Gil Cruz (dirs.), *Medidas financieras, fiscales sociales y procedimentales para la sostenibilidad* (pp. 161-182). Aranzadi.
- García Carretero, B. (2023). Hacia una circularidad de los plásticos. Análisis del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables desde una perspectiva medioambiental. En L. M.<sup>a</sup> Cazorla Prieto (dir.), *Los gravámenes temporales al sector eléctrico y bancario: sostenibilidad ambiental y fiscalidad para la economía circular* (pp. 157-188). Thomson Reuters Aranzadi.
- García Novoa, C. (2021). El impuesto sobre envases de plástico no retornables. En C. García Novoa y M. Vivel Búa (dirs.), *Digitalización, inteligencia artificial y economía circular* (pp. 21-49). Thomson Reuters Aranzadi.
- García-Ovies Sarandeses, I. (2022). Los tributos como instrumento para la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible. En B. Vázquez Rodríguez (coord.), *Las relaciones entre el derecho y los objetivos de desarrollo sostenible (ODS)* (pp. 283-309). Thomson Reuters-Civitas.
- Herrera Molina, P. M. (2008). El principio «quien contamina paga». En F. Becker Zuazua, L. M.<sup>a</sup> Cazorla Prieto y J. Martínez-Simancas Sánchez (coords.), *Tratado de tributación medioambiental* (vol. 1, pp. 187-212). Aranzadi.
- Herrera Molina, P. M. y Serrano Antón, F. (1994). Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía). *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 83, 457-502.



- Manzano Silva, M.<sup>a</sup> E. (2022). El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83). *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 21 [extra], 539-569 [monográfico: *Estudio sistemático sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular (Ley 7/2022, de 8 de abril)*].
- Merino Jara, I. (2022). Novedades en materia de tributación medioambiental. *Nueva Fiscalidad*, 1, 11-22.
- Orón Moratal, G. (2010). La determinación de la base imponible. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M. Á. Collado Yurrita y J. Zornoza Pérez (dirs.), *Tratado sobre la Ley general tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (vol. 1, tomo I, pp. 1151-1172). Aranzadi.
- Ortiz Calle, E. (2022). El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. En A. Palomar Olmeda y A. Descalzo González (dirs.), *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular* (pp. 405-437). Thomson Reuters Aranzadi.
- Patón García, G. (2021). Impulso a la estrategia de la economía circular mediante la imposición sobre plásticos. En M. L. González-Cuéllar y E. Ortiz Calle (dirs.), *Transición energética y ODS* (pp. 287-319). Tirant lo Blanch.
- Puchol Tur, T. (2021). El futuro impuesto sobre plásticos no reutilizables. *Quincena Fiscal*, 4, 71-103.
- Sedeño López, J. F. (2022). *Fiscalidad de la economía circular. Situación actual y propuestas de reforma*. Tirant lo Blanch.
- Vaquera García, A. (2021). La tributación de los envases de plástico no reutilizables. La relación entre la protección ambiental en la Constitución española de 1978, la economía circular y la fiscalidad. *Revista Jurídica de la Universidad de León*, 8, 241-266 [monográfico: *En defensa de la Constitución de todos*].
- Villar Ezcurra, M. (2010). Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental. *Crónica Tributaria*, 135, 231-245.

**Antonio Fernández de Buján y Arranz.** Senior manager de KPMG Abogados. Incluido en el área de Derecho Tributario del directorio *Best Lawyers* desde 2022. Es profesor acreditado contratado doctor por la ANECA. Tiene un sexenio de investigación concedido por la ANECA (periodo 2015-2021). Imparte o ha impartido docencia en CUNEF Universidad, la Universidad Complutense de Madrid, la Universidad Carlos III y el Centro de Estudios Garrigues. Ha formado y forma parte de proyectos de investigación de ámbito nacional, así como de grupos de investigación y proyectos de innovación docente. Es autor de cuatro libros, veinte capítulos de libros y cincuenta artículos jurídicos en las áreas de su especialidad. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Premio Jurídico Internacional ISDE en el área de Derecho Fiscal y Tributario (2014), en la categoría profesional, y premio del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, en la sección Derecho Tributario (2021 y 2023). Es miembro del Consejo de Redacción de la *Revista Nueva Fiscalidad*. <https://orcid.org/0000-0001-6524-6157>





# La tasa local sobre los residuos domésticos

**Juan Ignacio Gomar Sánchez**

*Inspector de Hacienda municipal.*

*Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid (España)*

[gomarsji@madrid.es](mailto:gomarsji@madrid.es)

## Extracto

La trasposición al derecho interno de las directivas comunitarias en materia de residuos impone a los entes locales una serie de relevantes obligaciones en relación con el tratamiento, reciclado, aprovechamiento y eliminación de los residuos domésticos urbanos. Su financiación se prevé a través de tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, de obligado establecimiento. En abril de 2025 deberán estar ya aprobadas, lo que, dada su deficiente y problemática regulación, no va a ser cuestión fácil ni pacífica.

**Palabras clave:** tasas; entidades locales; residuos domésticos; reciclaje; pago por generación.

Recibido: 12-07-2024 / Aceptado: 03-10-2024 / Publicado: 04-11-2024

Cómo citar: Gomar Sánchez, J. I. (2024). La tasa local sobre los residuos domésticos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 139-168. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24101>



# The local tax on urban domestic waste

Juan Ignacio Gomar Sánchez

## Abstract

The transposition into national law of the european directives on waste imposes on local authorities a series of relevant obligations in relation to the treatment, recycling, use and disposal of urban domestic waste. Its financing is provided through taxes. In April 2025, they should be approved. Will not be an easy or peaceful matter.

**Keywords:** fees and taxes; local entities; domestic waste; recycling; pay-as-you-throw.

Received: 12-07-2024 / Accepted: 03-10-2024 / Published: 04-11-2024

Citation: Gomar Sánchez, J. I. (2024). La tasa local sobre los residuos domésticos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 139-168. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24101>



## Sumario

- 1. El problema
  - 2. La Ley 7/2022, de 8 de abril
  - 3. Características singulares de esta tasa/PPPNT: preceptiva y no deficitaria
  - 4. Pago por generación
  - 5. Los estudios económico-financieros de la tasa/prestación de residuos domésticos
  - 6. ¿Tasa o PPPNT?
  - 7. La inseguridad jurídica de las tasas locales
  - 8. La fórmula elegida por el legislador: la financiación de una competencia, y no de un servicio
  - 9. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



## 1. El problema

La UE regula el régimen jurídico de los residuos en la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas directivas (directiva marco), modificada por la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018<sup>1</sup>. La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, publicada en el BOE el 9 de abril, la ha traspuesto a nuestro ordenamiento interno.

Los residuos son un problema cuya incidencia medioambiental global es de indiscutible gravedad; no obstante, la UE también observa en el problema una oportunidad.

Manifiesta así la Directiva 2008/98/CE que el objetivo de la gestión de los residuos debe ser «proteger, preservar y mejorar la calidad del medio ambiente», así como «proteger la salud humana», pero también:

promover los principios de la economía circular, mejorar el uso de la energía renovable, aumentar la eficiencia energética, reducir la dependencia de la Unión de los recursos importados, crear nuevas oportunidades económicas y contribuir a la competitividad a largo plazo.

La «gestión de residuos» es, según esta normativa, una actividad compleja y polifacética que debe superar la mera recogida y eliminación para convertirse en piedra angular de una

---

<sup>1</sup> La legislación de la UE sobre gestión de residuos se puede consultar aquí: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/eu-waste-management-law.html>

«economía circular»<sup>2</sup> que, entre otros aspectos, pretenda la conversión en recursos económicos de parte de esos residuos, creando «oportunidades de importancia para las economías locales y los interesados».

No está claro hasta qué punto esa oportunidad es económicamente competitiva por sí misma, pues, si lo fuera, es muy probable que el sector privado ya se hubiera ocupado de ella. Tampoco parece que esa oportunidad haya sido observada por los países del tercer mundo, donde los residuos se acumulan y desperdician, nunca mejor dicho, contaminando los ecosistemas. Por eso se puede considerar que, en el marco de una economía global extremadamente competitiva en la que suele ser más ventajoso en términos estrictamente económicos «usar y tirar», solo poderes públicos como los europeos<sup>3</sup> o similares puedan permitirse impulsar políticas virtuosas que declaren un principio como el de la jerarquía de recursos (art. 4 de la Directiva 2008/98/CE), que define el orden de prioridades en su legislación y política, en cuya virtud, lo primero es prevenir la generación de los residuos; lo segundo, prepararlos para su reutilización; lo tercero, reciclar; lo cuarto, valorizar de cualquier otra forma, incluida la energética, y solo en última instancia, eliminar.

Entre todos esos residuos, la Directiva (UE) 2018/851 confiesa en su considerando 6 que son los municipales los de gestión más difícil:

Los retos que plantea la gestión de los residuos municipales radica en la gran diversidad y complejidad de su composición, en su proximidad directa a los ciudadanos, en su muy marcada visibilidad pública y en su repercusión en el medio ambiente y la salud humana

En consecuencia, la gestión de los residuos municipales requiere un sistema de gestión de residuos muy complejo que comprenda un régimen eficiente de recogida, un sistema eficaz de clasificación de residuos y una trazabilidad adecuada de los flujos de residuos, el compromiso activo de los ciudadanos y las empresas, unas infraestructuras adaptadas a la composición específica de los residuos y un sistema de financiación elaborado.

---

<sup>2</sup> Según el Parlamento Europeo (2023):

La economía circular es un modelo de producción y consumo que implica compartir, alquilar, reutilizar, reparar, renovar y reciclar materiales y productos existentes todas las veces que sea posible para crear un valor añadido. De esta forma, el ciclo de vida de los productos se extiende.

En la práctica, implica reducir los residuos al mínimo. Cuando un producto llega al final de su vida, sus materiales se mantienen dentro de la economía siempre que sea posible gracias al reciclaje. Estos pueden ser productivamente utilizados una y otra vez, creando así un valor adicional.

Contrasta con el modelo económico lineal tradicional, basado principalmente en el concepto «usar y tirar», que requiere de grandes cantidades de materiales y energía baratos y de fácil acceso.

<sup>3</sup> Véase Cuevas Saavedra (2022).

Es, precisamente, su financiación una de las claves imprescindibles para el cumplimiento de los objetivos de la UE, ya que, si han de ser los poderes públicos locales los que en gran medida apliquen, desarrollen e incentiven la jerarquía de recursos, solo una financiación estable, segura y potente permitirá su consecución. Para los entes municipales y provinciales españoles, tradicionalmente aquejados de problemas económicos, esta financiación debe ser un objetivo prioritario.

En cuanto a la extraordinaria relevancia económica del fenómeno del que estamos hablando, baste apuntar que el coste de la gestión de residuos domésticos nacionales se calcula en este momento en 3.800 millones de euros anuales<sup>4</sup>, y eso que nuestro país se encuentra entre los que cumplen deficientemente en la materia<sup>5</sup>.

Si el IBI proporcionó a los ayuntamientos 13.244 millones de euros de recaudación líquida en el ejercicio 2021 y el IIVTNU (la plusvalía municipal) otros 2.071, la prestación patrimonial de carácter público no tributario (tasa/PPPNT) de residuos domésticos está llamada a convertirse en el segundo ingreso tributario municipal (DGT, 2021, p. 140).

En cuanto a lo ambicioso de los objetivos, cabe apuntar<sup>6</sup> que el artículo 26 de la Ley 7/2022 pretende que en el año 2035 la preparación para la reutilización y el reciclado de

<sup>4</sup> En el informe *La tasa de residuos en España 2023* (Castells Rey y Pellicer García, 2023, p. 3) se indica que:

En España, en 2021, incluyendo todas las entidades locales municipales y supramunicipales que presentan datos, el ingreso por tasas asociadas al concepto de recogida de residuos municipales fue de 1.678 millones de euros, mientras que 573 millones de euros se asociaron al concepto de tratamiento, sumando un total de 2.251. Por otro lado, los gastos totales reportados del servicio serían de 3.828 millones de euros.

Ecoembes (2023), por su parte, se remite al Observatorio Sectorial DBK sobre servicios urbanos para indicar que en 2019 el coste de la gestión de los residuos generados en nuestro país era de 3.740 millones de euros, sin el reciclado. La Fundación para la Economía Circular, en su informe *Diagnóstico y escenarios de cumplimiento de los objetivos de residuos municipales 2025-2030-2035*, concluyó que el coste total crecería un 28 %, desde los 2.896 millones de 2021 (1.885 millones de recogida y 1.011 millones de tratamiento) hasta los 3.705 millones en 2035, con 2.487 millones de recogida y 1.217 millones de tratamiento (véase Díaz, 2021).

<sup>5</sup> Según se lee en Matellano (2024):

De los 467 kilogramos de basura que genera cada español anualmente, solo el 38,6 % adquiere una segunda vida. El resto, más de 13 millones y medio de toneladas de desechos al año, va directo a la incineradora o, en su mayoría, al vertedero. España se sitúa a la cola de los grandes países europeos en términos de reciclaje de residuos sólidos urbanos (RSU): 10 puntos por debajo de la media de los veintisiete y lejos del 69 % de desechos que se reutiliza en Alemania, el 58 % de Países Bajos o el 52 % de Italia.

<sup>6</sup> El artículo 26.1 de la Ley 7/2022 indica que, con objeto de cumplir los objetivos de la ley y contribuir hacia una economía circular europea, las autoridades competentes deberán adoptar las medidas necesarias para garantizar que la cantidad de residuos domésticos y comerciales destinados a la preparación para la reutilización y el reciclado alcancen, en conjunto, como mínimo, el 50 % en peso. La cantidad de

residuos municipales alcance un mínimo del 65 % de su peso; del que al menos el 15 % debería corresponder a residuos textiles, de aparatos eléctricos y electrónicos y muebles, entre otros. En este momento, en materia de reciclado:

solo se recupera el 48 % del total de residuos, frente a la media de la EU-27 que alcanza el 58 %. Esto da como resultado una tasa de uso circular de materiales muy modesta que incluso ha empeorado con el paso del tiempo, al reducirse 3,3 puntos porcentuales desde el 10,4 % de 2010 hasta el 7,1 % de 2022 (Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas, 2024).

## 2. La Ley 7/2022, de 8 de abril

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, regula, entre otros muchos aspectos, el instrumento elegido para la financiación de la gestión local de los residuos domésticos.

Para conceptualizar mejor la trascendencia de esta ley es útil tener en cuenta otras dos normas y un par de conceptos clave. Las normas son la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local (LRBRL), y el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo. Los conceptos son el de «residuo doméstico» y el de «gestión de residuos».

En cuanto a la LRBRL, debe tenerse en cuenta que configura y distribuye las competencias locales, entre ellas, las relativas a la recogida y tratamiento de residuos, en función de la población de los municipios, previendo fórmulas colaborativas con las diputaciones provinciales para los entes locales de menor población<sup>7</sup>, cuyas obligaciones en esta materia son más laxas.

---

residuos no peligrosos de construcción y demolición destinados a la preparación para la reutilización, el reciclado y otra valorización de materiales, hasta un 70 % en peso. Para 2025, la preparación para la reutilización y el reciclado de residuos municipales, hasta un mínimo del 55 % en peso; con al menos un 5 % en peso respecto al total de residuos textiles, de aparatos eléctricos y electrónicos, de muebles y otros residuos susceptibles de ser reutilizados. Para 2030, se aumentará este porcentaje hasta un mínimo del 60 %/10 %, y para 2035, hasta un mínimo del 65 %/15 %.

<sup>7</sup> Artículos 25, 26, 36 y 86. El artículo 26, de especial importancia, dispone que todos los municipios deben prestar servicio de recogida de residuos y limpieza viaria; los de población superior a 5.000 habitantes, además, tratamiento de residuos; y los de población superior a 50.000 habitantes, además, medioambiente urbano. En los municipios con población inferior a 20.000 habitantes, será la diputación provincial o entidad equivalente la que coordinará la prestación de los servicios de recogida y tratamiento de residuos.

Por su parte, el TRLRHL establece el régimen jurídico general de las tasas y de las PPPNT supeditando las primeras al principio económico de la no superación del coste del servicio. Indica así el artículo 24.2 que:

En general [...], el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

De este modo, se admite sin impedimento que el importe de la tasa pueda ser inferior a ese coste, dejando por tanto un amplio margen de decisión a los órganos de gobierno municipales. En el mismo sentido, no establece la obligatoriedad del establecimiento de ninguna tasa concreta, lo que permite a los ayuntamientos decidir el modo de financiación de cualquier servicio público, pudiendo sufragar íntegramente con cargo a los impuestos municipales los que considere oportuno. Eso implica, en definitiva, que la financiación de un servicio pueda tener lugar por una u otra vía según la decisión política adoptada al efecto por el municipio con base en su autonomía local.

Particularmente, y en materia de residuos, lo que sí dispone el TRLRHL en el artículo 21.1 e) es que «las entidades locales no podrán exigir tasas por los servicios» de «limpieza de la vía pública».

La singularización de las obligaciones de los municipios en materia de residuos según su población, presente en la LRBRL, desaparece en el TRLRHL, norma para la que todos los municipios son iguales, sean grandes o pequeños, gordos o flacos, criterio que continúa en la Ley 7/2022, para la que tampoco hay diferencia entre unos y otros.

Resulta también imprescindible, antes de continuar, detenerse en el concepto legal de lo que es un «residuo doméstico». La mencionada Ley 7/2022, en el artículo 2 at), los define como los «residuos peligrosos o no peligrosos generados en los hogares como consecuencia de las actividades domésticas», considerando «también residuos domésticos los similares en composición y cantidad a los anteriores generados en servicios e industrias, que no se generen como consecuencia de la actividad propia del servicio o industria». Se incluyen en esta categoría:

los residuos que se generan en los hogares de, entre otros, aceites de cocina usados, aparatos eléctricos y electrónicos, textil, pilas, acumuladores, muebles, enseres y colchones, así como los residuos y escombros procedentes de obras menores de construcción y reparación domiciliaria.

Tendrán la consideración de residuos domésticos, los residuos procedentes de la limpieza de vías públicas, zonas verdes, áreas recreativas y playas, los animales domésticos muertos y los vehículos abandonados.



El mismo artículo, en el epígrafe n), define la «gestión de residuos» como «la recogida, el transporte, la valorización y la eliminación de los residuos, incluida la clasificación y otras operaciones previas; así como la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento posterior al cierre de los vertederos».

Así pues, en una primera aproximación, podemos observar varias disonancias normativas relevantes. Entre la Ley 7/2022 y la LRBRL, en cuanto a que la primera, en el artículo 12.5, atribuye a todas las entidades locales, como servicio obligatorio en todo su ámbito territorial, la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos. Sin embargo, la LRBRL diferencia según la población de los municipios, y solo a partir de 5.000 habitantes obliga a tratar los residuos.

Entre la Ley 7/2022 y el TRLRHL, en tres aspectos: para la norma de residuos, la tasa/PPPNT es preceptiva; tiene que sufragar el coste total del servicio (ya que no puede ser deficitaria, como veremos), y debe abarcar los residuos procedentes de la limpieza de las vías públicas.

Indicado lo anterior, el artículo 11.3 de la Ley 7/2022 indica que:

En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.

Estas «tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario» podrán tener en cuenta, entre otras, particularidades como la inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar; la diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable; la diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo, en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local, o la diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

Las entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas.

### 3. Características singulares de esta tasa/PPPNT: preceptiva y no deficitaria

Como se ha indicado, las tasas/prestaciones de la Ley 7/2022 son preceptivas, no deficitarias y deben permitir el pago por generación (PxG).

Sobre su naturaleza preceptiva, debe llamarse la atención sobre el hecho de que tanto la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, como el posterior TRLRHL reconocieron la autonomía de los órganos de gobierno locales para implementar y desarrollar su propio sistema tributario dentro de los márgenes acotados por la ley, de modo que, más allá de los tres impuestos obligatorios que todo ayuntamiento debía exigir (el IBI, el IAE y el IVTM), la norma configuraba como potestativos el IIVTNU, el ICIO, las tasas y las contribuciones especiales.

Este carácter potestativo significaba, en definitiva, que el ayuntamiento podía decidir o no su exigencia. Si lo exigía, debía, eso sí, ajustarse a los criterios de la ley de las haciendas locales. Se podían, por tanto, establecer unas u otras tasas según se considerase oportuno, con las únicas prohibiciones que recogía el artículo 21 del TRLRHL<sup>8</sup>. Así pues, había un ámbito de decisión política muy amplio en esta materia a la hora de decidir la exigencia de ciertos tributos, aunque no tanto normativo. Como se ha indicado, tomada la decisión de imponerlos y regularlos, la legislación acotaba sus límites y posibilidades.

Donde mayor era ese ámbito normativo era precisamente en materia de tasas, principalmente, en la financiación de los servicios públicos en los que el carácter sinalagmático era claro e identificable. Y es que no había ninguna prescripción legal que obligase a los municipios a financiar servicios concretos con tasas. Del mismo modo, estas no podían superar el coste del servicio, pero sí podían cubrir intencionadamente una parte del mismo en función de una decisión política.

Esta amplia capacidad de decisión, directamente vinculada con el principio de autonomía local, se ha traducido en materia de gestión de residuos domésticos en la existencia de múltiples regímenes jurídicos diferentes según los municipios, que ofrece desde escenarios

---

<sup>8</sup> Artículo 21.1:

Las entidades locales no podrán exigir tasas por los servicios siguientes:

- a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.
- b) Alumbrado de vías públicas.
- c) Vigilancia pública en general.
- d) Protección civil.
- e) Limpieza de la vía pública.
- f) Enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

de inexistencia de tasa/PPPNT de residuos domésticos en ciudades como Madrid a la amplia y tradicional existencia de tasas/PPPNT en otras ciudades.

La utilización de tasas de residuos u otras figuras cobratorias específicas está ampliamente extendida en España, estando presentes en el 97,7 % de los municipios analizados. De estos municipios, tan solo el 1,6 % contempla el precio público como herramienta de cobro del servicio a los comercios, mientras que el 5,5 % son prestaciones patrimoniales, siendo tasas en el resto de los casos. El 14,4 % de las figuras son de gestión mancomunada y el 85,6 % de gestión municipal (Castells Rey y Pellicer García, 2023, p. 3).

Del mismo modo, los ayuntamientos que decidían financiar sus servicios con tasas podían determinar no cubrir íntegramente el gasto del servicio con dicho tributo estableciendo un porcentaje de cobertura que fuera inferior. De esta manera, si bien la tasa no podía, por prescripción de la Ley de haciendas locales, superar el 100 % del coste, era lícito establecer que el coste cubierto fuera netamente inferior. Ejemplo extremo en este sentido fue la supresión de la tasa de residuos domésticos acordada en el Ayuntamiento de Madrid en 2015, en cumplimiento del programa electoral de la candidata que ganó las elecciones<sup>9</sup>.

Con las oportunas cautelas, dados los datos disponibles, la Fundación ENT<sup>10</sup> ha estimado que la cobertura media de costes de las tasas de residuos y demás figuras cobratorias en España, para 2021, fue del 58,8 %. Esta cifra está lejos del 100 % que exige la Ley 7/2022 y muestra la relevancia política de las decisiones adoptadas por los ayuntamientos en la materia, a pesar de lo cual el importe medio de las cuotas domésticas (de estas tasas) para el 2023 fue de «92,8 € anuales por hogar» (Castells Rey y Pellicer García, 2023, p. 3).

Es decir, una cifra que, aun cubriendo muy parcialmente el coste de la gestión de los residuos, se situaría en el margen más alto de las que, por ejemplo, prevé el cuadro de tarifas del TRLRHL para el IVTM en relación con los turismos<sup>11</sup>, de los que, por cierto, hay

<sup>9</sup> Véase Europa Press (2014).

<sup>10</sup> El informe indica lo siguiente:

De acuerdo con los presupuestos liquidados de entidades locales de 2021, consultados en la base de datos CONPREL (Consulta Presupuestos y Liquidaciones de EELL), el resultado de la suma de ingresos por recogida (302) –1.678 millones de €– y tratamiento (303) –573 m€– sería de 2.251 m€, mientras que los gastos totales (162) serían 3.828 m€. De ello se derivaría un nivel de cobertura de costes del 58,8 % para 2021. Si bien este resultado demuestra claramente la lejanía del objetivo de la plena cobertura, el valor debe tomarse con cautela, tal y como se ha indicado en las especificaciones metodológicas (Castells Rey y Pellicer García, 2023, p. 30).

<sup>11</sup> Que en el caso de los turismos oscila entre los 12,62 y los 112 euros (en las motocicletas, entre los 4,42 y los 60,58).

25 millones en España<sup>12</sup> según el *Anuario Estadístico General* de la Dirección General de Tráfico de 2022.

Que la ley de las haciendas locales y el posterior TRLRHL dispusieran este amplio ámbito de decisión, elogioso desde el punto de vista de la autonomía local, resultó pronto criticable desde el punto de vista de la suficiencia financiera que la Constitución española exige en el artículo 142 para las haciendas locales. Parece en este sentido contradictorio que se pueda renunciar a tasas o se establezcan porcentajes de cobertura reducidos para las tasas existentes, dejando sin cubrir una parte significativa del coste de los servicios, y luego se exija de otros poderes públicos que proporcionen recursos alegando la insuficiencia de los que no se reclaman pudiendo hacerlo. También es cierto que, si la suficiencia financiera exigiera el agotamiento de los recursos tributarios locales disponibles la autonomía local en la materia, quedaría sin contenido.

Si la amplia capacidad de decidir el destino de los gastos que tiene la Administración local conlleva soportar las consecuencias políticas y financieras derivadas del modo en el que se utilizaron los recursos, esta capacidad debería ir acompañada de la de poder decidir sobre el modo de obtenerlos<sup>13</sup>.

La ley no dispone el efecto de la falta de establecimiento de esta tasa/prestación obligatoria de residuos domésticos, pero podría suponer retenciones en las transferencias estatales correspondientes a la financiación local a cuenta de los posibles expedientes sancionadores que pudieran tramitar las autoridades de la UE contra el Estado por el incumplimiento de sus directivas. El Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, regula en este sentido los criterios y el procedimiento que debe seguir el Estado para determinar y repercutir las responsabilidades internas derivadas del incumplimiento del derecho de la UE<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> Véase Amadoz (2024).

<sup>13</sup> Como señala Serrano Antón (2001, p. 47):

El principio básico cuando estamos en presencia de diversos niveles de gasto establece que quien decide sobre el destino de los gastos debe de soportar financieramente sus consecuencias. Esto nos lleva a concluir que, salvo que exista una recepción de fondos externos correctores de desigualdades o que contribuyan al desarrollo, debe existir una correlación entre el nivel de decisión de gastos y responsabilidad financiera.

<sup>14</sup> Real decreto cuya exposición de motivos comienza indicando que:

La adhesión de España a las Comunidades Europeas en 1986 produjo un cambio fundamental en el ordenamiento jurídico español, toda vez que las normas del Derecho comunitario pasan a integrarse en nuestro sistema de fuentes del Derecho. Desde ese momento, España, como Estado miembro, queda obligada a aplicar el Derecho de la Unión Europea, de acuerdo con los principios de primacía y efecto directo del derecho europeo y el de colaboración leal, entre otros. Como Estado territorialmente descentralizado, estos principios vinculan al conjunto de las Administraciones Públicas. No obstante, es el Reino de España, tal y como establecen los

La obligatoriedad del establecimiento de algún tipo de ingreso coactivo que financie la gestión de residuos deriva del mandato contenido en el artículo 14 de la Directiva 2008/98/CE cuando dispone que:

De acuerdo con el principio de que quien contamina paga, los costes relativos a la gestión de los residuos, incluidos los costes correspondientes a la infraestructura necesaria y a su funcionamiento, correrán a cargo del productor inicial de residuos, del poseedor actual o del anterior poseedor de residuos.

Resulta, por otra parte, comprensible que la Ley 7/2022 exija el establecimiento de un ingreso preceptivo no solo por razones fiscales, sino como instrumento indispensable para la consecución de los objetivos comunitarios, ya que, si se pretende conseguir una reducción de la generación de residuos y un incremento de su reciclado, no hay probablemente instrumento más efectivo que cargar al bolsillo de sus generadores la carga económica que representa su gestión. Lo que se complementa con el PxG, en cuya virtud se cuantifica el principio «quien contamina paga» y, por tanto, el que más residuos genera, mayor tasa/prestación debería abonar.

En este sentido, la nueva norma supera la situación precedente en la que, como indicaba Mercedes Ruiz Garijo (2014, p. 543), un recorrido por las ordenanzas fiscales de los principales ayuntamientos españoles demostraba cómo se estaban «desaprovechando las potencialidades de la tasa por recogida y gestión de basuras», ordenanzas en las que antes de la Ley 7/2022 ya era posible implementar el principio «quien contamina paga» y «configurar el tributo de forma que desempeñase una importantes función medio ambiental [...] desincentivando la producción o generación de residuos».

Que la nueva tasa/prestación de residuos domésticos sea preceptiva y, a su vez, esté vinculada con el PxG ha llevado al legislador a establecer una posibilidad de modulación de su importe mediante la posible diferenciación o reducción de la tasa o prestación para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social. En este sentido, llama la atención que solo para este colectivo se habilite una posible reducción, excluyendo a otros sujetos para los que también podría considerarse razonable un beneficio fiscal de este tipo, como las familias numerosas y ciertas personas jurídicas, como las entidades benéficas o algunas ONG.

---

Tratados europeos, el responsable ante dichas instituciones por el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

En todo caso, de acuerdo con el orden constitucional de distribución de competencias, cada Administración es responsable de cumplir internamente con las obligaciones europeas, tal y como ha reiterado ampliamente la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, lo que conlleva que la Administración General del Estado pueda repercutir a la Administración que corresponda la responsabilidad derivada del incumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

Cabría plantearse si el TRLRHL habilita la introducción de otros sujetos beneficiarios. Si la Ley 7/2022 dispone el carácter no deficitario de la tasa/prestación vinculada al PxG, introducir otros beneficiarios en esta tasa no parece respetar el esquema básico de la ley de residuos.

Vinculado al carácter preceptivo de la tasa/prestación de residuos domésticos, e igualmente excepcional respecto del régimen del TRLRHL, se encuentra el mandato de que la recaudación de estas figuras no sea deficitaria.

Esta exigencia no plantea ningún problema en cuanto a la PPPNT, pues la Ley de haciendas locales, al remitirse en su artículo 20.6 al 103 de la Ley de contratos del sector público, ya presume que el importe que se perciba por esta figura no puede ser inferior al coste del servicio, que se corresponde con el precio del contrato por el que se presta.

La prohibición de configurar una tasa que busque recaudar un porcentaje de cobertura inferior al 100 % del coste del servicio implica, por tanto, la necesidad de que el estudio económico financiero atine de manera precisa con ese coste y que lo distribuya en forma de cuotas tributarias con rigor, ya que su recaudación no puede quedar por debajo, pero tampoco por arriba, pues, en el primer supuesto, contravendría la Ley 7/2022 y, en el segundo, el TRLRHL. La tasa de residuos se puede así describir como la tasa de Guillermo Tell<sup>15</sup>. De este modo, aunque no es probable que los tribunales vayan a anular una tasa de este tipo porque circunstancias coyunturales conduzcan a una recaudación un poco inferior o superior al coste<sup>16</sup>, el riesgo existe si la desviación es sistemática. Se añade así más

<sup>15</sup> Según la leyenda, Guillermo Tell era un habitante de Bürglen (pueblo del cantón suizo de Uri), ballestero, famoso por su puntería, de finales del siglo XIII. En aquella época, la Casa de Habsburgo se había anexado recientemente algunos cantones suizos. Cierta día en el que Guillermo Tell pasaba por la plaza mayor de Altdorf acompañado por su hijo, rehusó inclinarse en señal de respeto ante el sombrero instalado en la plaza simbolizando al soberano de la Casa de Habsburgo. Ante tal muestra de rebeldía, el gobernador de Altdorf detuvo a Tell. Habiendo llegado a sus oídos noticia de su fama como ballestero, le obligó a disparar su ballesta contra una manzana colocada sobre la cabeza de su propio hijo, el cual se hallaba a 100 pasos de distancia. Si Tell acertaba, sería librado de cualquier cargo. Si no lo hacía, sería condenado a muerte. Por suerte, Guillermo acertó en la manzana... (Guillermo Tell, 2024).

<sup>16</sup> La jurisprudencia ha anulado tasas en las que se ha generado un exceso injustificado de ingresos que superaba el coste del servicio (SSTS de 4 de octubre de 1983, de 30 de abril de 1986 o de 18 de enero de 1988) y también afirma que el coste no ha de exceder el rendimiento global de la tasa (SSTS de 28 de octubre de 1988 o de 31 de enero de 1989) o que la inobservancia de la ecuación entre rendimientos de la tasa y coste de mantenimiento del respectivo servicio conduce a la anulabilidad de las liquidaciones practicadas (SSTS de 23 de mayo y de 19 de julio de 1994). Sin embargo, solo cuando claramente se demuestre la existencia de un reprochable exceso entre lo recaudado por tasas y los costes procede la anulación de las liquidaciones, porque, aunque pueda ser previsible dicho coste, no es cuantificable matemáticamente su utilización por los ciudadanos. Por tanto, una mayor utilización del servicio debida a razones coyunturales puede provocar un incremento del ingreso por encima del coste, y tal circunstancia puede admitirse cuando el exceso no fuera cuantificable *a priori*,

presión a la exigente necesidad de que el informe económico sea claro, concreto, preciso, completo, razonable, razonado y perfectamente comprensible.

## 4. Pago por generación

La Ley 7/2022 indica que la tasa/prestación de residuos domésticos debe configurarse de modo que «permita implantar sistemas de pago por generación».

La doctrina en general considera que esta previsión es una exigencia y no una mera recomendación. Esta interpretación sigue la línea de las normas comunitarias, resulta necesaria para la aplicación del principio «quien contamina paga» y es consecuente con los objetivos que la norma se propone.

El PxG queda en la práctica limitado por la realidad, representada a menudo por municipios de gran extensión y elevada densidad de población, municipios turísticos o los que presentan realidades complejas, como los que un mes y medio al año están abarrotados y el resto forman parte de la «España vaciada».

El PxG, entendido como la aplicación en materia de residuos domésticos del principio «quien contamina paga», debería implicar la individualización a un nivel práctico razonable de los residuos que ha generado cada contribuyente, la singularización de la cuota tributaria de cada contribuyente en función de ese nivel de individualización, al menos por aproximación, y la variabilidad en el tiempo de esa cuota en función del seguimiento y cumplimiento de los objetivos de reducción en la generación y reciclaje.

El riesgo que viene implícito en el mismo principio es la dificultad de su seguimiento y la posibilidad cierta de que ese seguimiento precise de un gasto excesivo que se convierta en un recargo desproporcionado respecto a lo que la propia gestión de los residuos significa, pudiendo llegar a convertirse en un componente tan significativo del coste del servicio como el representado por la recogida, tratamiento, reciclado, valorización y eliminación de los residuos domésticos.

En cuanto a la individualización a un nivel práctico razonable de los residuos generados por cada contribuyente, no puede sino reconocerse que, aunque todos somos productores de residuos domésticos, medir lo que cada individuo produce cada determinado tiempo, recogiendo de forma independiente y contrastable esa información, sistematizándola para

---

sino generado en el curso de la prestación del servicio, y no sea un exceso «reprobable» por su cuantía (SSTS de 12 de marzo, de 23 de mayo y de 9 de julio de 1998, y de 18 de diciembre de 2000).

que la tasa o prestación se ajuste de un modo perfecto al PxG es radicalmente imposible en la mayoría de los municipios españoles.

Los datos son claros. La población residente en España se situó en 48.592.909 habitantes a 1 de enero de 2024, y aumentó en 85.870 personas tan solo en el cuarto trimestre de 2023, según el INE (2024). ¿Podemos seguir a diario a 48 millones de productores de residuos? Tal vez en un futuro de tecnología cuántica e IA, pero no desde luego hoy.

La individualización de la producción de residuos debe, por tanto, elevarse por encima de cada productor individual, a un nivel que posibilite su gestión. El nivel mínimo accesible es el representado por los inmuebles de uso residencial o asimilado, en la medida en que puede afirmarse en un orden lógico que esos inmuebles son normalmente el lugar en el que se producen los residuos domésticos. En los municipios de alta densidad de población, ubicada normalmente en altura, puede ser preciso elevar ese nivel a las comunidades de vecinos, a las que es factible facilitar cubos o recipientes donde depositar los residuos, recipientes que pueden considerarse identificables y susceptibles de ser parcialmente controlados en aspectos como el peso y el volumen.

En contra de este criterio, algunos autores sostienen que la tasa deber tener siempre carácter personal, pues solamente así puede incentivarse el reciclado y la separación de residuos. Teóricamente, su argumentación es lógica, pero la realidad práctica la hace inviable en los municipios medianos y grandes.

No puede negarse que, a mayor elevación respecto a los generadores naturales de residuos domésticos, menor eficacia tendrá la aplicación del PxG a la hora de favorecer los comportamientos virtuosos de los individuos, en perjuicio de los especialmente concienciados, cuya actividad se diluirá en el grupo. Por tanto, es preciso ajustar en la medida de las posibilidades tecnológicas y presupuestarias de cada municipio el PxG al nivel más próximo a los generadores, entendiéndose que no es posible llegar directamente hasta estos últimos.

Como puede apreciarse, estamos refiriéndonos hasta ahora a lo que podríamos denominar la «estimación directa» de los residuos generados. Ahora bien, si observamos con detenimiento las distintas opciones que habitualmente se mencionan para posibilitar esa individualización directa, más o menos precisa, de los residuos generados<sup>17</sup>,

---

<sup>17</sup> El Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (s. f.) diferencia entre supuestos de identificación del recipiente y de identificación del usuario:

La categoría de identificación por recipiente presenta básicamente estos cuatro modelos:

- Pago por cubo con conteo individual: Cada usuario o comunidad de usuarios dispone de un receptáculo de volumen conocido identificable a través de un chip o *tag* (etiqueta), que es leído por el servicio de recogida al vaciarlo.



podemos apreciar que muchos de esos métodos tampoco sirven para la aplicación del PxG que exige la Ley 7/2022, bien porque no permiten individualizar el peso de los residuos, porque no facilitan su atribución individualizada o bien porque son fácilmente susceptibles al fraude.

En este sentido, conviene detenerse en un aspecto de gran relevancia como es que la unidad de medida de la normativa de residuos en materia de reciclaje es el peso, lo que, por extensión, afecta a todos los residuos.

Efectivamente, la Directiva 2008/98/CE establece en el artículo 11.2 que el seguimiento y cumplimiento de los objetivos en materia de reutilización y reciclado se realizará por su peso y, en el mismo sentido, el artículo 11 bis regula las «normas relativas al cálculo de la consecución de los objetivos» en función igualmente del peso<sup>18</sup>, reiterando

- 
- Pago por cubo con frecuencia predeterminada: Los usuarios deben elegir de antemano el volumen del contenedor y/o la periodicidad de recogida que prefieren entre las diferentes opciones que ofrece el Ayuntamiento, hecho que determina el importe a pagar. El cubo asignado se recoge siguiendo un calendario prefijado.
  - Identificación y pesaje del cubo: La tasa se calcula sobre el peso de los residuos en el receptáculo entregado, que dispone de chip o *tag*, dispositivo electrónico detectado por el camión.
  - Pago por bolsa: El usuario paga la tasa por adelantado mediante la compra de bolsas estandarizadas para la entrega de los residuos, que son las únicas aceptadas por el servicio de recogida. Las bolsas son distribuidas por el propio Ayuntamiento o bien mediante comercios colaboradores y suelen ser diferentes según la fracción a recoger. Por lo general, las bolsas no están vinculadas a cada usuario, si bien también existe esta opción, utilizando bolsas con un *tag*, que identifica al usuario que las ha pagado.

En el caso de la identificación del usuario, los contenedores cuentan con un sistema de detección de usuario que permite la apertura de la tapa (mediante una tarjeta, un móvil o una llave). Encontramos dos modelos diferenciados:

- *Chamber system*: El contenedor dispone de una cámara en la que se depositan los residuos, que pueden ser medidos por volumen, con una cámara simple de un volumen máximo depositable, o por peso, con sistema de pesaje incorporado en el contenedor.
- Registro de entregas: Una opción más económica, aunque con menos precisión, es contar el número de entregas que realizan los usuarios al contenedor directamente, aunque se pierde el registro de la cantidad depositada.

Asociada a este último modelo, una variante es lo que se conoce como pago por participación, que consiste en establecer una tasa elevada sobre la que ir descontando en función de la cantidad de veces que se participe en la recogida selectiva de las fracciones reciclables.

<sup>18</sup> El citado artículo indica:

1. A los efectos de calcular si se han alcanzado los objetivos establecidos en el artículo 11, apartado 2, letras c), d), y e), y en el artículo 11, apartado 3:  
a) los Estados miembros calcularán el peso de los residuos municipales generados y preparados para la reutilización o reciclados en un año natural determinado [...].

este tipo de medida, y no el volumen, en lo que a control del aprovechamiento de los residuos hace referencia<sup>19</sup>.

De este modo, al condicionar al peso el seguimiento y consecución de los objetivos de reciclado, parece condicionar al mismo criterio el seguimiento de los residuos generados, pues de otro modo no será posible hacer correctamente el control del objetivo de su reducción. Dicho de otro modo, estar al peso en la preparación para la reutilización y el reciclado y a otro criterio como el volumen para el control de los residuos generados es usar parámetros diferentes que no permitirán el seguimiento conjunto de los objetivos de la UE, por lo que, exigiéndose el peso para el seguimiento de uno de los objetivos (reciclado), se fuerza la aplicación del mismo criterio para el otro (reducción de residuos).

De lo expuesto se deduce que de los modelos que se han mencionado a pie de página solo serían aptos según la Ley 7/2022 el modelo de identificación por recipiente con pesaje del cubo (la tasa se calcula sobre el peso de los residuos en el receptáculo entregado, que tiene un dispositivo electrónico detectado por el camión) o el de contenedor con sistema de detección de usuario y medición del peso de los residuos depositados por cada uno.

A la vista de lo expuesto surge la pregunta de hasta qué punto serían factibles y respetarían el PxG métodos objetivos de estimación de los residuos generados que permitieran una individualización aproximada con base en criterios lógicos que pudieran ser contrastados como empíricamente correctos como, por ejemplo, el consumo de agua potable, de electricidad u otros.

En torno al agua, el TS ha admitido recientemente el informe técnico económico que, para el cálculo de la cuota de la tasa de recogida de residuos municipales, se fundamenta en informes que vinculan el valor de dicho servicio con el contador del agua y el volumen consumido por los sujetos pasivos, aunque puntualizando expresamente que no estaba aplicando la Ley 7/2022, probablemente a título de advertencia<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> El artículo 11 bis.10, por ejemplo, establece que:

A más tardar el 31 de marzo de 2019, la Comisión adoptará un acto delegado de conformidad con el artículo 38 bis que complete la presente Directiva mediante el establecimiento de normas relativas al cálculo, la verificación y la comunicación del peso de los materiales o las sustancias eliminados tras una operación de clasificación y que no son posteriormente reciclados, sobre la base de los índices medios de pérdidas para los residuos clasificados.

<sup>20</sup> La STS 818/2024, de 13 de mayo, señala que:

Atendiendo a la normativa aplicable en el momento de la aprobación de la tasa de recogida de residuos (AÑO 2020) el principio de quien contamina paga no exige la determinación previa e individualizada del volumen de residuos generados por cada individuo sujeto a la tasa por el servicio de recogida, eliminación o tratamiento de residuos sólidos urbanos a los efectos del cálculo de la cuota tributaria. En este sentido, resulta suficiente que el informe técnico económico de la

Se ha indicado que las exigencias del PxG hacen precisa la singularización de la cuota tributaria de cada contribuyente en función del nivel de individualización de los residuos que produce, ya sean estimados de modo directo o de modo objetivo.

Esta individualización de la cuota, dentro de los parámetros fijados por la ordenanza correspondiente, parece imprescindible si pretende conseguirse a través del PxG un efecto incentivador de la reducción de residuos y el incremento del reciclado. De hecho, una aplicación integral del PxG debería producir un efecto reductor de la cuota tributaria en el caso de disminución efectiva de la generación de residuos o de incremento de su reciclado, que debería ser apreciable en el tiempo. Por otra parte, esta individualización no tendría por qué operar a nivel de cada productor de residuos si, como hemos indicado, el PxG se ha aplicado a un nivel superior. En tal caso podría operar, por ejemplo, a nivel de comunidades de vecinos.

La variabilidad en el tiempo de esa cuota (su progresiva reducción) en función del seguimiento y cumplimiento de los objetivos sobre generación y reciclaje (lo que implicaría menores costes) debería formar parte del programa de gobierno local y someterse a la máxima transparencia, convirtiéndose en un auténtico proyecto colectivo. A estos efectos, conviene tener en cuenta que también el coste de las «campañas de concienciación y comunicación» debe formar parte de los financiados por la tasa/prestación.

## 5. Los estudios económico-financieros de la tasa/prestación de residuos domésticos

El artículo 24.2 del TRLRHL, al que se remite genéricamente la Ley 7/2022, establece que:

En general [...], el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente.

---

tasa de recogida de residuos se fundamente en informes que vinculen el valor de dicho servicio con el volumen de agua consumida y el caudal nominal de cada vivienda.

El reiterado artículo 11.3 de la Ley 7/2022 dispone, por su parte, que la tasa o prestación debe reflejar:

el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.

La remisión al TRLRHL implica la aplicación de su artículo 25, que exige que:

Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente. Dicho informe se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo.

Ese estudio, preceptivo según reiterada doctrina jurisprudencial, es piedra angular de toda tasa y, en el caso de la de residuos, se caracteriza por la amplitud de su objeto, que la ley extiende más allá de lo que el mismo concepto de gestión de residuos abarca. Si recordamos la definición que contiene la Ley 7/2022 en su artículo 2 n), la gestión de residuos consiste en «la recogida, el transporte, la valorización y la eliminación de los residuos, incluida la clasificación y otras operaciones previas; así como la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento posterior al cierre de los vertederos». La tasa debe tener además en cuenta el coste de «las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía».

La obligación de incorporar gastos e ingresos que pueden parecer conceptualmente próximos a la gestión de residuos, pero tienen distinta naturaleza, es problemática. Por una parte, pueden implicar gastos abonados a empresas especializadas, como las de comunicación, distintas de las que efectúan la gestión de los residuos, con arreglo a sus propios contratos y con plazos y características de ejecución diferentes. Desde el punto de vista de los ingresos, introducen elementos sujetos a notable variabilidad, como el resultado de la venta de materiales y energía. Vincular ingresos sujetos a las características de mercados como los de la luz, el gas, los metales preciosos u otros puede trastocar fácilmente el carácter no deficitario requerido por la Ley 7/2022 o el límite máximo impuesto por el TRLRHL.

Este problema puede amortiguarse si se dota a la tasa/PPPNT de la flexibilidad antes apuntada, propia del PxG, de adaptarse periódicamente al posible cumplimiento exitoso de los objetivos de la UE (menos residuos/más reciclaje, menos costes/más ingresos), pero

no deja de ser un asunto complejo e, incluso, espinoso, si se trata de relaciones contractuales con terceros.

Por su parte, la búsqueda de certezas en la determinación de los ingresos fruto del reciclado o la valorización de los residuos puede llevar a los ayuntamientos que presten servicios a través de fórmulas concesionales a someter al riesgo y ventura de las mismas los resultados de esas actividades, lo que se traduce en la inclusión como ingresos por reciclado y valorización de cantidades a tanto alzado pactadas con el concesionario en el entendido de que, si no se alcanzan, van de cuenta de este y, si se superan, le benefician, circunstancias que entrañan sus propios riesgos.

En supuestos especialmente complejos, en los que concurren factores técnicos de difícil seguimiento, como la valorización energética producida en incineradoras o en plantas de biogás, solo los ayuntamientos con amplios recursos podrán hacer un adecuado seguimiento de los resultados obtenidos, quedando en los demás a criterio de las empresas prestadoras de los servicios.

Directamente vinculado con el estudio económico-financiero que contemple la relación de ingresos y gastos se encuentra la cuestión de la fórmula a través de la cual individualizar y trasladar al contribuyente el gasto del servicio en forma de cuota tributaria. Esta es la tarea de las fórmulas polinómicas que se incorporan en las ordenanzas, pero cuya explicación detallada, factores y justificación debe encontrarse en el estudio económico-financiero<sup>21</sup>. Esa fórmula debe ser razonable y clara, lo que resulta de extremada dificultad cuando el coste está compuesto por una pluralidad de elementos complejos, no siempre homogéneos como se ha expuesto, integrados en la tasa por mandato de la ley.

En materia de residuos domésticos, esa individualización se hace especialmente necesaria por ser el factor que hace efectivo el principio «quien contamina paga», al menos, si no pretende dejarse este en mera retórica.

En cuanto a las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario, el artículo 20.6 del TRLRHL dispone que habrán de establecerse mediante ordenanza, no haciendo

<sup>21</sup> Como indica el TS en sentencias como las de 25 de junio de 2015 (rec. núm. 1424/2013 –NFJ059113–), de 20 de febrero de 2009 (rec. núm. 5110/2006 –NFJ034051–) o de 19 de enero de 2024 (rec. núm. 2865/2022 –NFJ091993–): «la memoria económico-financiera» no solo:

ha de contener todas las precisiones y justificaciones del desarrollo articulado de la Ordenanza Fiscal, de modo que de su lectura se desprenda no sólo cual es el coste real o previsible del servicio en su conjunto, o, en su defecto, el valor de la prestación recibida, sino además la justificación razonada que ha llevado a la determinación, en su caso, de los criterios de cuantificación de la cuota para la elaboración de las liquidaciones, debiendo contener la explicación procedente que justifique el cumplimiento de los principios tributarios a los que hace referencia el art. 31.1 de la CE y al resto del ordenamiento jurídico.

referencia expresa a la necesidad de estudio económico-financiero. Estas prestaciones tampoco pueden ser deficitarias, por lo que, al menos, deberán cubrir el importe del coste de los servicios, y tal cosa solo puede verificarse a través del correspondiente estudio económico, por lo que también debería considerarse imprescindible.

Además, la fijación de las prestaciones que deba abonar el contribuyente no puede obedecer a criterios arbitrarios, de modo que el estudio sirve para acotar la discrecionalidad en su determinación. No debe olvidarse que son cantidades que la Administración puede reclamar coactivamente a los ciudadanos.

Por otra parte, la Ley 7/2022 no obliga a ningún ayuntamiento a escoger entre tasa o PPPNT, remitiéndose a los criterios establecidos por el TRLRHL, que dispone en el citado artículo 20.6 que las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

Así pues, parece que es en función del modo escogido para la prestación de la gestión de residuos como habrá de configurarse la tasa o prestación, cuestión que, a su vez, es también problemática.

## 6. ¿Tasa o PPPNT?

Como acaba de apuntarse, con arreglo al TRLRHL, la prestación directa por los mismos servicios municipales de las actividades que comprende la gestión de residuos quedaría sujeta a una tasa, mientras que su prestación a través de una forma de personificación privada de la misma Administración, o mediante gestión indirecta, tendría la condición de PPPNT.

La cuestión de cuando lo que se percibe debe considerarse una tasa o una prestación va camino de convertirse en un clásico de nuestra literatura tributaria, a la altura del Quijote, sobre la que es imposible ponerse de acuerdo<sup>22</sup>. En lo que a los residuos domésticos hace referencia, el problema se agudiza en la medida en que, como se ha expuesto, su gestión abarca una pluralidad de actividades de complejidad creciente, no todas de la misma naturaleza, que serían además susceptibles de ser desarrolladas de forma simultánea o consecutiva por diferentes sujetos a través de distintos modos de gestión, incluso por servicios indiferenciados de la Administración y por sujetos en gestión indirecta en colaboración entre ellos.

<sup>22</sup> Véase Palao Taboada (2023).

A eso cabe añadir una clara tendencia a la utilización de modalidades de gestión indirecta en la gestión de residuos impuestas por la realidad tecnológica y económica que exige grandes inversiones y economías de escala para poder desarrollar el adecuado reciclaje de los residuos, su valorización y eliminación.

Es indudable que las empresas privadas están mejor preparadas para investigar y desarrollar la tecnología que la Administración pública, y pueden ofrecer sus servicios a distintas Administraciones locales a la vez, en concurrencia o colaboración entre ellas, facilitando mejores precios. Del mismo modo, su capacidad de adaptación a las novedades científicas es más ágil. También es cierto que pueden tender a monopolizar tales actividades, con el riesgo que ello entraña.

La realidad muestra un amplio ecosistema de sujetos prestadores de las tareas que engloban el concepto «gestión de residuos» ante el cual la diferenciación que establece el TRLRHL resulta simplista, cuando no insuficiente. Ante las actividades de recogida, tratamiento, preparación para la reutilización, reciclado, valoración y eliminación de residuos, diferenciar tasa y prestación sobre el modo de prestación del servicio se revela manifiestamente insuficiente, salvo que prescindamos completamente de la primera categoría por entenderla inaplicable en supuestos de esta complejidad.

La DGT, ante diversas consultas planteadas sobre este particular, intenta superar el problema centrándolo en quién se relaciona con los contribuyentes/usuarios.

La consulta de la DGT V2401/2019, de 12 de septiembre (NFC073763), de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, afirma que las contraprestaciones económicas que abonan los usuarios no pueden ser calificadas como tributarias, por cuanto se satisfacen a las sociedades que gestionan los respectivos servicios. La Consulta V1577/2022, de 30 de junio (NFC083392), indica que pueden presentarse situaciones diferentes. Si la prestación del servicio a los usuarios se realiza efectivamente por la sociedad mercantil, de modo que esta asume el riesgo de la actividad y se relaciona con los usuarios, tanto para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación como para cualquier asunto relativo al propio servicio (altas, bajas, variaciones, resolución de incidencias, etc.), la contraprestación que abonan dichos usuarios tendrá la naturaleza jurídica de PPPNT. En otro caso, será tasa.

Esta interpretación es de gran utilidad y simplifica la cuestión, posibilita un criterio diferenciador razonable y se ajusta a la realidad compleja y variada a la que se ha hecho referencia, pero no es lo que dice la Ley de haciendas locales. Esta se refiere a la «forma» en la que se prestan los servicios, no a quien sea el sujeto al que abona el usuario la cantidad que paga por ellos.

Si la Administración está interesada en mantener las riendas de la relación económica que surge con sus ciudadanos como consecuencia de la actividad de gestión de los residuos

domésticos y considera preferible aprobar una tasa y reclamarla a través de los procedimientos tributarios correspondientes, y entendemos que precisamente por eso ha de considerarse tasa, con independencia de que las actividades se desarrollen a través de sujetos en régimen de gestión indirecta o asimilada, terminamos en un positivismo reglamentario local. Será tasa lo que el ayuntamiento apruebe como tasa, y el TRLRHL quedará en texto secundario. Tal conclusión no es sino la lógica consecuencia del proceso normativo desarrollado durante años en el que no se ha priorizado cuál es la auténtica naturaleza de la cantidad que se reclama, sino la modalidad de gestión elegida.

La cuestión de si se establece una tasa o una prestación implica exigencias procedimentales diferentes, aunque en ambos casos el TRLRHL exija una ordenanza. En el caso de la tasa, es imprescindible el estudio económico-financiero, requerido expresamente. En el segundo, la ley no lo menciona, aunque se pueda interpretar que también es necesario. En la prestación se requiere «informe preceptivo de aquellas Administraciones Públicas a las que el ordenamiento jurídico les atribuyera alguna facultad de intervención sobre las mismas». Este requisito no se exige en las tasas. A su vez, el artículo 11.5 de la Ley 7/2022 indica que «las entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas», lo que no dice expresamente de las prestaciones, aunque por la sistemática del precepto parezca un *lapsus* legal.

Dado que estamos haciendo referencia a trámites procedimentales cuya ausencia podría determinar en ciertos casos la nulidad de la disposición reglamentaria, la fórmula que finalmente escoja la Administración no es cuestión baladí.

Desde el punto de vista general, la tasa debe además ser aprobada mediante una ordenanza fiscal que ha de cumplir las prescripciones establecidas en los artículos 15 y siguientes del TRLRHL, procedimiento especial que, por ejemplo, no precisa del trámite de consulta pública previsto en el artículo 133.<sup>23</sup> de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas. Así lo establece la doctrina del TS en sentencia 108/2023, de 31 de enero<sup>24</sup>. La prestación, sin embargo, debe ser aprobada

<sup>23</sup> Indica el citado artículo que:

Con carácter previo a la elaboración del proyecto o anteproyecto de ley o de reglamento, se sustanciará una consulta pública, a través del portal web de la Administración competente en la que se recabará la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma acerca de [...].

<sup>24</sup> En la STS 108/2023, de 31 de enero (rec. núm. 4791/2021 –NFJ088708–), se establece que:

Por todo lo expuesto, fijamos como criterio interpretativo sobre la cuestión de interés casacional que el art. 17 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que regula el procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales locales, constituye legislación especial por



mediante una ordenanza ordinaria<sup>25</sup>, por lo que, siguiendo el mismo ejemplo, precisaría de aquel trámite de consulta pública<sup>26</sup>.

El incumplimiento de las prescripciones procedimentales de carácter esencial puede, pues, determinar la anulación de la tasa/prestación incluso antes de entrar en el análisis de la corrección de su estudio económico o de si aplica correctamente el PxG.

## 7. La inseguridad jurídica de las tasas locales

De lo hasta aquí expuesto se deduce que las tasas/prestaciones que impone la Ley 7/202 adolecen de un problema de origen y son un instrumento aquejado de graves problemas de inseguridad jurídica que se está mostrando poco apto, en su configuración actual, para financiar servicios públicos complejos.

Si enumeramos los problemas que se han puesto de referencia, puede observarse que no son pocos ni tienen fácil solución. Empezando por la elección de la figura, tasa o prestación, con las consecuencias procedimentales inherentes; la necesidad de estudio económico-financiero en el caso de la tasa o la cuestión de la procedencia/improcedencia del mismo si se aprueba una prestación; la cuantificación de ingresos y gastos, que incluye actividades heterogéneas e ingresos variables; el ajuste fino en el caso de la tasa (ni por encima ni por debajo del coste del servicio); la determinación de una fórmula polinómica que permita la individualización de la cuota de un modo razonable, incluida la aplicación del PxG (con su complejidad y matices); la determinación misma de cómo hacer el seguimiento y obtención de los datos necesarios durante la prestación de los servicios para poder hacer efectivo dicho principio; el modo en el que se interprete y si admite fórmulas de estimación más o menos objetiva; y los elevados riesgos presupuestarios que se asumen supeditando la

---

razón de la materia, por lo que, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional 1.<sup>a</sup>, apartado 1, de la Ley de la Ley 39/2015, no resulta exigible seguir el trámite de consulta pública previsto en el art. 133.1 LPAC, como trámite previo al procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales establecido en el art. 17 TRLH.

<sup>25</sup> Con arreglo al régimen previsto por la LRBRL y el Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen local.

<sup>26</sup> El Acuerdo de 20 de octubre de 2016 de la Junta de Gobierno de la Ciudad de Madrid, por el que se aprueban las Directrices sobre la consulta pública previa en el procedimiento de elaboración de las normas municipales, dispone en el artículo 2.2 que:

Quedarán excluidas del trámite de consulta pública las iniciativas para la aprobación de normas presupuestarias, organizativas, ordenanzas fiscales e instrumentos de planeamiento urbanístico. No obstante, en estos supuestos la Junta de Gobierno podrá acordar de forma singular la realización del trámite cuando existan razones que así lo justifiquen.

financiación de unos servicios tan onerosos (a la vez que indispensables) en las condiciones de inseguridad jurídica expuestas.

A todas estas circunstancias cabe añadir que la realidad jurisprudencial no ofrece un panorama tranquilizador<sup>27</sup>. Los magistrados se enfrentan a las impugnaciones de las tasas/prestaciones en las mismas condiciones de incertidumbre normativa que tienen los ayuntamientos al aprobarlas. Ante el silencio del legislador solo pueden valerse de sus propias interpretaciones sobre lo que es o no es razonable o comprensible. Se entiende así que los distintos TSJ sostengan interpretaciones diferentes o que incluso el TS pueda modificar en poco tiempo su criterio sobre ciertas cuestiones con la propia modificación de los magistrados que integran las salas que enjuician cada cierto tiempo los mismos problemas.

## **8. La fórmula elegida por el legislador: la financiación de una competencia, y no de un servicio**

A la vista de los problemas e inseguridades que derivan de la regulación de la tasa/PPPNT, tal y como se contiene en la Ley 7/2022, cabe preguntarse si esa regulación no podría ser más completa, si el legislador interno venía condicionado por la UE para escoger esta figura tributaria o era libre su elección y si, en este caso, no era conveniente otra opción.

La primera pregunta tiene una respuesta clara, el legislador podría haber regulado de manera más completa la tasa/prestación de residuos. Nada se lo impide. Incluso hubiera podido incluirla en el TRLRHL, donde ya hay tasas con una regulación amplia, como las del 1,5 % por la utilización del dominio público municipal. En modo alguno una regulación legal más completa afectaría a la autonomía local, pues esta es una potestad tributaria derivada, siendo del Estado la competencia constitucional de su regulación<sup>28</sup>.

Por otra parte, el legislador no venía obligado por las directivas de la UE a establecer forzosamente la figura de la tasa/prestación. En esas directivas se dispone la obligatoriedad de financiar íntegramente la gestión de residuos domésticos con cargo a sus generadores,

<sup>27</sup> A título de ejemplo, véase Ruiz Garijo (2021).

<sup>28</sup> Como dice el artículo 1 del TRLRHL:

Tienen la consideración de bases del régimen jurídico financiero de la Administración local, dictadas al amparo del artículo 149.1.18.<sup>a</sup> de la Constitución, los preceptos contenidos en esta ley [...], salvo los que regulan el sistema tributario local, dictados en virtud de lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución y los que desarrollan las participaciones en los tributos del Estado a que se refiere el artículo 142 de la Constitución; todo ello sin perjuicio de las competencias exclusivas que corresponden al Estado en virtud de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.<sup>a</sup> de la Constitución.

introduciendo mecanismos de PxG, pero no se determina la fórmula jurídica que los Estados deben aplicar, quedando a su arbitrio.

El documento sobre *Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos*, de 14 de mayo de 2024, publicado por el Ministerio de Hacienda, Ministerio de Transición Ecológica y el Reto Demográfico y Federación Española de Municipios y Provincias, se remite a la alerta que en 2018 elaboró la Comisión Europea sobre el riesgo del incumplimiento por España de los objetivos de reciclado para 2020 para afirmar que, entre sus recomendaciones, se proponía «el establecimiento de tasas obligatorias sobre los residuos municipales para los hogares para disponer de recursos financieros que respalden los cambios en la gestión y el tratamiento de residuos y permita alcanzar los objetivos». Sin embargo, este documento, en su versión en español<sup>29</sup>, lo que sugiere en su tercera recomendación es la «introducción de impuestos sobre los residuos municipales obligatorios para los hogares, acompañados de una indicación sobre el nivel de valorización con unos costes mínimos para la gestión de residuos», recursos que deben respaldar los cambios en la gestión y el tratamiento de residuos. Puede, por tanto, considerarse que el Estado español podía haber elegido cualquier figura tributaria para financiar la gestión de residuos, incluido por tanto un impuesto, del mismo modo que eligió la tasa, tasa que hubiera podido regular con el detalle y precisión necesaria.

Ahora bien, una posible regulación detallada de una tasa puede aproximarla a lo que es un impuesto. Así apuntaba en 2006 el profesor Herrera Molina que ocurría con la ya citada del 1,5 % por la utilización del dominio público. Un impuesto reduce en todo caso los posibles conflictos jurisdiccionales sobre los criterios de cuantificación y evita los relacionados con los informes técnico-económicos. Por eso, este autor afirmaba entonces, sobre diversas tasas ambientales locales, que, en ciertos casos concretos, «cabría dar un paso más» y renunciar a ellas para establecer los correspondientes impuestos<sup>30</sup>.

Cabe finalmente añadir que, desde un punto de vista conceptual, la tasa/prestación de la Ley 7/2022 pretende financiar tal cantidad de actividades, reiteradamente mencionadas, que va más allá de lo que es la financiación de un servicio concreto para abarcar la financiación de una competencia, o de la parte material principal de una competencia, en este caso, la medioambiental local.

Abarca en este sentido actividades heterogéneas, que pueden ser prestadas por sujetos que se dedican a diversos sectores económicos, en distintas condiciones e incluso con diferentes marcos temporales. Estas actividades son en realidad, como se ha indicado, servicios distintos, que se insertan dentro de las competencias medioambientales

<sup>29</sup> Véase Comisión Europea (2018).

<sup>30</sup> Véase Gomar Sánchez y Herrera Molina (2006, p. 382).

municipales, perfectamente susceptibles de financiación vía impuestos, tributos que también pueden implementar el PxG mediante la estructura tarifaria adecuada.

## 9. Conclusiones

La tasa/prestación local de residuos domésticos urbanos pretende financiar la consecución de los ambiciosos objetivos de la UE en esta materia, exigiendo un elevadísimo volumen de gasto a los entes locales, que deberán sufragar a través de un instrumento teóricamente adecuado, pero muy defectuosamente regulado, por el artículo 11 de la Ley 7/2022.

Visto que el legislador ha desconocido en su diseño la problemática que caracteriza el ámbito de las tasas locales y que aboca a los entes municipales y provinciales a circunstancias difíciles, de enorme riesgo presupuestario e inseguridad jurídica, lo suyo sería que retrasase la obligación de tener establecidas estas tasas/prestaciones en 2025 para, al menos, dotarlas de una regulación más completa.

Como no lo hará, porque es un legislador notablemente indolente en la materia tributaria local, pronto tendremos un problema análogo al que ha suscitado esa misma indolencia en el impuesto municipal de plusvalía. En fin, no hay nada de lo que preocuparse, dijo el capitán del Titanic a sus compañeros de cena, antes de que le sirvieran el postre.

## Referencias bibliográficas

Amadoz, S. (14 de febrero de 2024). ¿Cuántos coches hay en España?: modelos de gasolina, diésel, híbridos y eléctricos. *El Motor. El País*. <https://motor.elpais.com/actualidad/cuantos-coches-espana-gasolina-diesel-y-electricos/>

Castells Rey, I. y Pellicer García, P. (2023). *Las tasas de residuos en España 2023*. Fundación ENT. [https://www.fiscalidadresiduos.org/wp-content/uploads/2023/11/Tasas\\_2023.pdf](https://www.fiscalidadresiduos.org/wp-content/uploads/2023/11/Tasas_2023.pdf)

Comisión Europea (2018). *Informe de la Comisión al parlamento Europeo, al Consejo, al*

*Comité Económico y social Europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación de la legislación de la UE en materia de residuos, incluido el informe de alerta temprana para los Estados miembros que corren el riesgo de incumplir con el objetivo para 2020 en relación con la preparación de residuos municipales para la reutilización y el reciclado*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018SC0425&from=es>

Cuevas Saavedra, C. (2022). *Gestión de residuos domiciliarios en Europa: regulación*

- de Unión Europea (UE), legislación y políticas públicas de Bélgica, España, Francia y Países Bajos. Asesoría Técnica Parlamentaria. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. [https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/33506/2/Tratamiento\\_residuos\\_domiciliarios.\\_Experiencia\\_comparada\\_SUP135235\\_Ed\\_Final.PDF](https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/33506/2/Tratamiento_residuos_domiciliarios._Experiencia_comparada_SUP135235_Ed_Final.PDF)
- DGT (2021). *Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2011-2021*. Ministerio de Hacienda. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2021/Analisis-estadistico-recaudacion-2021.pdf>
- Díaz, T. (25 de enero de 2021). La basura subirá casi un 30% para cumplir con la nueva ley de residuos. *El Economista*. <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/11008598/01/21/La-basura-subira-casi-un-30-para-cumplir-con-la-nueva-Ley-de-residuos.html#:~:text=Los%20servicios%20de%20basuras%20municipales,residuos%2C%20que%20traspone%20normativa%20comunitaria>
- Ecoembes (4 de septiembre de 2023). Coste de la gestión de residuos, desglose y valor. <https://reducereutilizarecicla.org/coste-gestion-de-residuos/>
- Europa Press (28 de abril de 2014). Y también suprimirá la tasa de basuras en 2015. <https://www.europapress.es/madrid/noticia-botella-anuncia-eliminara-tasa-basuras-2015-20140428155948.html>
- Gomar Sánchez, J. I. y Herrera Molina, P. M. (2006). Tasas y precios públicos. En J. Galán Ruiz, C. Prieto Martín y P. M. Herrera Molina (coords.), *Tributos locales y autonómicos* (pp. 343-394). Thomson Reuters Aranzadi.
- Guillermo Tell (25 de septiembre de 2024). *Wikipedia. La enciclopedia libre*. [https://es.wikipedia.org/wiki/Guillermo\\_Tell](https://es.wikipedia.org/wiki/Guillermo_Tell)
- INE (2024). *Estadística Continua de Población (ECP)*. <https://www.ine.es/dyngs/Prensa/ECP4T23.htm>
- Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas (21 de febrero de 2024). España reduce un 32,5% los residuos urbanos per cápita, pero la tasa de reciclaje se sitúa 12 puntos por debajo de la media europea y empeora el uso circular de materiales. [https://www.ivie.es/es\\_ES/espana-reduce-325-los-residuos-urbanos-per-capita-la-tasa-reciclaje-se-situa-12-puntos-debajo-la-media-europea-empeora-uso-circular-materiales/](https://www.ivie.es/es_ES/espana-reduce-325-los-residuos-urbanos-per-capita-la-tasa-reciclaje-se-situa-12-puntos-debajo-la-media-europea-empeora-uso-circular-materiales/)
- Matellano, P. H. (21 de febrero de 2024). España suspende en reciclaje: solo cuatro de cada 10 residuos tienen una segunda vida. *El Mundo*. <https://www.elmundo.es/economia/actualidad-economica/2024/02/21/65d4f3cce4d4d8ac408b459a.html>
- Ministerio de Hacienda, Ministerio de Transición Ecológica y el Reto Demográfico y Federación Española de Municipios y Provincias (2024). *Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos*. <https://www.femp.es/sites/default/files/multimedia/CUESTIONES-TASA-RESIDUOS.pdf>
- Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (s. f.). *Pago por generación*. <https://www.fiscalidadresiduos.org/pxg/>
- Palao Taboada, C. (2023). Prestaciones patrimoniales de carácter público. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 481, 5-58. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18713>
- Parlamento Europeo (24 de mayo de 2023). Economía circular: definición, importancia y beneficios. *Temas*. <https://www.europarl.europa.eu/topics/es/article/20151201STO05603/economia-circular-definicion-importancia-y-beneficios>
- Ruiz Garijo, M. (2014). *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*. Lex Nova.



Ruiz Garijo, M. (2021). La odisea judicial de la tasa de vados de Madrid. *Tributos Locales*, 153, 140-155.

Serrano Antón, F. (2001). La autonomía del poder tributario municipal: crónica de una insuficiencia anunciada. En J. I. Gomar

Sánchez y J. Rodríguez Fernández (coords.), *Hacienda y finanzas municipales* (pp. 39-54) [ponencia]. XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal. Unión de Ciudades de Capitales Iberoamericanas. Marcial Pons.

**Juan Ignacio Gomar Sánchez.** Licenciado en Derecho. Técnico de administración general, rama jurídica, del Ayuntamiento de Madrid. Inspector jefe de departamento en la Agencia Tributaria de dicho ayuntamiento. Ha participado como ponente en cursos y seminarios impartidos por diversos centros oficiales (universidades y Administraciones) y publicado diversos artículos en revistas especializadas de tributación local.

# Perspectivas de la fiscalidad de la energía nuclear en el derecho tributario ambiental en la Unión Europea: el reglamento de taxonomía de la Unión Europea y el Plan Industrial del Pacto Verde

M.<sup>a</sup> Ángeles Díez Moreno

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (España)*

[mariadelosangeles.diez@udima.es](mailto:mariadelosangeles.diez@udima.es) | <https://orcid.org/0000-0003-3428-2715>

## Extracto

La energía nuclear representa aproximadamente el 26 % de la electricidad producida en la UE y cada uno de los Estados miembros es soberano a la hora de decidir su inclusión en sus respectivos sistemas energéticos. El reglamento sobre taxonomía de la Unión Europea reconoce el importante papel que desempeñará esta tecnología para afrontar el reto de la descarbonización, llegando incluso a impulsar programas de desarrollo de nuevos reactores, lo cual supone nuevas perspectivas para el sector nuclear. Este nuevo horizonte plantea la necesidad unas bases comunes para configurar un régimen de imposición apropiado que reconozca la contribución de esta tecnología baja en carbono a la vista de los principios del derecho tributario ambiental de la Unión Europea y la finalidad que persigue la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, que no es otra que garantizar la coherencia entre la fiscalidad de la energía y los objetivos climáticos de este Pacto Verde. Siendo verdes las inversiones nucleares que se lleven a cabo cumpliendo con los requisitos europeos de una gestión responsable de los residuos, al igual que las renovables, la carga fiscal que se deberá asignar a la energía nuclear será el tipo mínimo de 0,15 €/GJ, tipo que se aplicará a la electricidad, a los biocombustibles y biogás sostenible avanzados y a los combustibles renovables de origen no biológico, como el hidrógeno renovable. Este tipo mínimo deberá complementarse con los tributos que se establezcan sobre el riesgo asociado a esta tecnología de forma adecuada y, sobre todo, teniendo en cuenta que todas las centrales europeas cumplen las normas de seguridad en su operación, así como respecto a la gestión de los residuos que establece la Unión Europea para así evitar el establecimiento de tributos que lo graven repetida y acumulativamente sin ninguna finalidad extrafiscal, como ha ocurrido en España.

**Palabras clave:** tributación ambiental; energía nuclear; Pacto Verde Europeo; taxonomía; Unión Europea; Plan Industrial del Pacto Verde.

Recibido: 12-07-2024 / Aceptado: 03-10-2024 / Publicado: 04-11-2024

Cómo citar: Díez Moreno, M.<sup>a</sup> Á. (2024). Perspectivas de la fiscalidad de la energía nuclear en el derecho tributario ambiental en la Unión Europea: el reglamento de taxonomía de la Unión Europea y el Plan Industrial del Pacto Verde. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 169-200. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24115>



# Perspectives on the taxation of nuclear energy in environmental tax law in the European Union: the European Union taxonomy regulation and the Green Deal Industrial Plan

M.<sup>a</sup> Ángeles Díez Moreno

## Abstract

Nuclear energy represents approximately 26 % of the electricity produced in the European Union, with each Member State being sovereign in deciding its inclusion in their respective energy systems. The European Union Taxonomy Regulation recognizes the important role that this technology will play in addressing the challenge of decarbonization, even promoting programs for the development of new reactors, which presents new prospects for the nuclear sector. This new horizon necessitates common foundations to establish an appropriate tax regime that acknowledges the contribution of this low-carbon technology in light of the principles of EU environmental tax law and the objective pursued by the Council Directive Proposal, which restructures the Union's regime for the taxation of energy products and electricity. This aims to ensure coherence between energy taxation and the climate goals of the Green Deal. Considering nuclear investments as green when they comply with European requirements for responsible waste management, similar to renewables, the tax rate assigned to nuclear energy will be the minimum rate of €0.15/GJ. This rate will also apply to electricity, advanced sustainable biofuels and biogas, and renewable fuels of non-biological origin such as renewable hydrogen. This minimum rate should be complemented with taxes established on the risk associated with this technology in an appropriate manner, especially considering that all European plants comply with safety standards in their operation and waste management as established by the European Union. This is to avoid the establishment of taxes that are repeatedly and cumulatively imposed without any extrafiscal purpose, as has happened in Spain.

**Keywords:** environmental tax law; taxation of nuclear energy; Green Deal; Industrial Plan; EU taxonomy regulation.

Received: 12-07-2024 / Accepted: 03-10-2024 / Published: 04-11-2024

Citation: Díez Moreno, M.<sup>a</sup> Á. (2024). Perspectivas de la fiscalidad de la energía nuclear en el derecho tributario ambiental en la Unión Europea: el reglamento de taxonomía de la Unión Europea y el Plan Industrial del Pacto Verde. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 169-200. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24115>





## Sumario

- 1. La energía nuclear ante el nuevo horizonte marcado por el Pacto Verde Europeo
  - 2. La tributación de la energía nuclear en España
    - 2.1. Impuestos sobre el riesgo
    - 2.2. Impuestos de la Ley 15/2012
    - 2.3. Las ecotasas autonómicas y otros tributos que recaen sobre la energía nuclear
  - 3. La nueva tributación de la energía nuclear a la luz del el Pacto Verde Europeo
  - 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

## 1. La energía nuclear ante el nuevo horizonte marcado por el Pacto Verde Europeo

La gran ambición de la UE, tal y como se ha puesto de manifiesto en el *Green Deal* o Pacto Verde Europeo<sup>1</sup>, es hacer de Europa el primer continente climáticamente neutro del planeta en 2050. Para alcanzar este objetivo a mitad de siglo (afectará a todos los sectores de la economía de la UE), resulta conveniente y necesario que los Estados miembros comiencen por reducir sus emisiones en, al menos, un 55 % para 2030, tal y como se indica en el paquete «Objetivo 55» o *Fit for 55*<sup>2</sup>, que ya está en marcha.

El ambicioso objetivo climático que entraña el *Green Deal* debe ser alcanzado de forma justa, rentable y competitiva y, en consecuencia, la transición ecológica debe diseñarse en beneficio de los ciudadanos y las industrias; por ello, entre las medidas que se han puesto sobre la mesa, está la necesidad de poner un precio a la contaminación y generar inversiones en la transición ecológica.

Es aquí donde la energía nuclear encuentra su hueco y donde se pone de manifiesto el relevante papel que desempeñará en esta nueva etapa, siendo crucial que se regule el encaje

---

<sup>1</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. *El Pacto Verde Europeo*. COM(2019) 640 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1576150542719&uri=COM%3A2019%3A640%3AFIN>

<sup>2</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. *Objetivo 55: cumplimiento del objetivo climático de la UE para 2030 en el camino hacia la neutralidad climática*. COM(2021) 550 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52021DC0550>

en los sistemas tributarios de la UE bajo el prisma de los principios del derecho tributario ambiental de la UE, pero también sin perder de vista la finalidad que persigue la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad<sup>3</sup>, que no es otra que garantizar la coherencia entre la fiscalidad de la energía y los objetivos climáticos de este Pacto Verde.

La energía nuclear representa aproximadamente el 26 % de la electricidad producida en la Unión y cada uno de los Estados miembros es soberano a la hora de decidir su inclusión en sus respectivos sistemas energéticos. Huelga decir que todas las plantas nucleares que actualmente están en funcionamiento en Europa respetan los más altos estándares de seguridad que la UE establece para todas las centrales nucleares que operan en su territorio y que garantizan una manipulación y eliminación seguras de los residuos nucleares. La energía nuclear es una fuente energética que garantiza el suministro eléctrico sin emitir las emisiones contaminantes y, a su vez, reduce la dependencia energética exterior, beneficios que han sido reconocidos hasta por el Vaticano<sup>4</sup>.

En esta nueva propuesta de directiva se recoge que será necesario suprimir las desventajas existentes en el ámbito tributario a las que se enfrentan las tecnologías limpias o bajas en carbono, pues la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad<sup>5</sup> (DIE), no fomenta ni tiene en cuenta a la hora de establecer la carga fiscal de estos productos ni la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) ni la eficiencia energética ni el uso de la electricidad baja en carbono u otros productos energéticos y combustibles alternativos. Por tanto, resulta necesario rediseñar los tipos impositivos de estos productos de forma que recaiga una mayor carga tributaria en los que resulten más ineficientes y contaminantes, complementando el régimen de comercio de derechos de emisión<sup>6</sup> y, por otra parte, se debería fomentar debidamente el uso de

<sup>3</sup> Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición). COM(2021) 563 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0563&from=EN>

<sup>4</sup> El papa Francisco, durante la 68.ª Reunión de la Conferencia General del Organismo Internacional de Energía Atómica (OIEA) (Viena, 2024) ha felicitado públicamente a la Agencia Internacional para la Energía Atómica por sus progresos y aportaciones en el ámbito de la salud humana, el agua y el medioambiente, el cambio climático, la seguridad alimentaria y la agricultura inteligente, que, a su vez, contribuyen al alivio de la pobreza y al desarrollo sostenible (Magariños, 2024).

<sup>5</sup> DOUE de 31 de octubre.

<sup>6</sup> Directiva (UE) 2023/959 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de mayo de 2023, que modifica la Directiva 2003/87/CE por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de GEI en la Unión y la Decisión (UE) 2015/1814, relativa al establecimiento y funcionamiento de una reserva de estabilidad del mercado en el marco del régimen para el comercio de derechos de emisión de GEI en la Unión (DOUE de 16 de mayo).

estas nuevas tecnologías más limpias y eficientes, entre las que ya se encuentra la energía nuclear, de acuerdo con el reglamento sobre taxonomía de la UE<sup>7</sup>.

Será necesario definir la carga fiscal que asignar a la energía nuclear conforme a sus emisiones de acuerdo con este nuevo enfoque de la propuesta de directiva que modifica la DIE, que para la electricidad establece un tipo mínimo de 0,15 €/GJ, tipo que se aplicará también a los biocombustibles y biogás sostenible avanzados y a los combustibles renovables de origen no biológico, como el hidrógeno renovable, y que, por tanto, cabe suponer que será este tipo mínimo el que se aplique a la energía eléctrica de origen nuclear de acuerdo con la taxonomía de la UE. Sin embargo, la DIE no contiene ninguna orientación sobre fiscalidad de la energía nuclear, puesto que el uso de la energía nuclear permanece al margen de la política energética común. La comunidad Euratom conserva su «estatus jurídico» independiente respecto de la Unión y, aunque comparten algunas de sus instituciones, como la Comisión o el Tribunal de Justicia, a la hora de establecer este régimen fiscal se deberá tener presente que el tratado Euratom<sup>8</sup> es norma especial respecto al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)<sup>9</sup> en lo que concierne a energía nuclear y, en caso de conflicto, este último es norma especial y debe prevalecer.

La propuesta de directiva de modificación de la DIE aprobada en 2021 en el marco del Pacto Verde Europeo persigue que los tipos establecidos para cada producto energético tengan en cuenta también su impacto negativo en el medioambiente y, en el caso de la energía nuclear, deberemos cuantificar el riesgo que entraña, ya que también deberá ser objeto del gravamen correspondiente y sería deseable que se establecieran unas bases comunes para configurar su régimen de imposición, ya que todas las centrales europeas están sujetas a la vigilancia de la UE y al cumplimiento escrupuloso de sus normas de seguridad<sup>10</sup>,

<sup>7</sup> Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2020, relativo al establecimiento de un marco para facilitar las inversiones sostenibles y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2019/2088 (DOUE de 22 de junio), y Reglamento delegado (UE) 2022/1214 de la Comisión, de 9 de marzo de 2022, por el que se modifica el Reglamento delegado (UE) 2021/2139 en lo que respecta a las actividades económicas en determinados sectores energéticos y el Reglamento delegado (UE) 2021/2178 en lo que respecta a la divulgación pública de información específica sobre esas actividades económicas (DOUE de 15 de julio).

<sup>8</sup> Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom). Versión consolidada (DOUE C 203 de 7 de junio de 2016).

<sup>9</sup> Versión consolidada (DOUE de 30 de marzo de 2010).

<sup>10</sup> Directiva 2013/59/Euratom del Consejo, de 5 de diciembre de 2013, por la que se establecen normas de seguridad básicas para la protección contra los peligros derivados de la exposición a radiaciones ionizantes, y se derogan las Directivas 89/618/Euratom, 90/641/Euratom, 96/29/Euratom, 97/43/Euratom y 2003/122/Euratom (DOUE L, de 17 de enero de 2014).

Reglamento (Euratom) 1493/93 del Consejo, de 8 de junio de 1993, relativo a los traslados de sustancias radiactivas entre los Estados miembros (DOUE L148, de 19 de junio).

a la vez que garantizan el suministro eléctrico de forma constante con emisiones de CO<sub>2</sub> casi nulas y contribuyen a reducir la fuerte dependencia energética exterior de la UE, pues el abastecimiento de combustible de estas centrales está diversificado y no se ha visto ensombrecido por las recientes tensiones geopolíticas que latén en estos momentos, como la invasión rusa de Ucrania.

Este suceso provocó la aprobación del plan *REPowerEU*<sup>11</sup> para disminuir la fuerte dependencia que tiene la UE respecto de los combustibles fósiles extraeuropeos y, más concretamente, respecto de los procedentes de Rusia, pero esta no es la única dependencia que la UE debe vencer, pues Europa necesita asegurar y diversificar sus cadenas de suministro de materias primas críticas e incluso algunas estratégicas, como el galio, que se usa en los paneles solares, o el boro, utilizado para los aerogeneradores, y otras materias indispensables para asegurar el éxito de la descarbonización y la digitalización, habiéndose aprobado para ello la Ley europea de materias primas fundamentales<sup>12</sup>, que forma parte de las propuestas contenidas en el Plan Industrial del Pacto Verde<sup>13</sup>, destinado a mejorar la competitividad de la industria europea con cero emisiones netas y a impulsar la rápida transición hacia la neutralidad climática, mejorando y simplificando el marco regulatorio energético, facilitando la inversión y financiación para todas las tecnologías limpias (incluida la nuclear) e impulsando capacidades necesarias dentro de unas condiciones de competencia equitativas tanto a escala mundial como europea. La demanda de algunas

---

Directiva 2011/70/Euratom del Consejo, de 19 de julio de 2011, por la que se establece un marco comunitario para la gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y de los residuos radiactivos (DOUE L 199, de 2 de agosto).

Reglamento (Euratom) 302/2005 de la Comisión, de 8 de febrero de 2005, relativo a la aplicación del control de seguridad de Euratom (DOUE L 54, de 28 de febrero).

<sup>11</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. *REPowerEU: Acción conjunta para una energía más asequible, segura y sostenible*. COM(2022) 108 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022DC0108&from=EN>

<sup>12</sup> Reglamento (UE) 2024/1252 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de abril de 2024, por el que se establece un marco para garantizar un suministro seguro y sostenible de materias primas fundamentales y por el que se modifican los Reglamentos (UE) 168/2013, (UE) 2018/858, (UE) 2018/1724 y (UE) 2019/1020 (DOUE de 3 de mayo).

<sup>13</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. *Un Plan Industrial del Pacto Verde para la era de cero emisiones netas*. COM(2023) 62 final (Bruselas, 1 de febrero de 2023). Dentro de este marco, se incluye la reforma del mercado eléctrico europeo (Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifican los Reglamentos (UE) 2019/943 y (UE) 2019/942 y las Directivas (UE) 2018/2001 y (UE) 2019/944 para mejorar la configuración del mercado de la electricidad de la Unión (COM(2023) 148 final), la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un marco de medidas para reforzar el ecosistema europeo de fabricación de productos de tecnologías de cero emisiones netas (Ley sobre la industria de cero emisiones netas), COM(2023) 161 final, y la Ley de materias primas críticas de la UE, ya mencionada.

de estas materias primas críticas se prevé que aumente sustancialmente en las próximas décadas en un clima de tensiones geopolíticas y de competencia por los recursos también creciente. Al respecto, el problema subyacente es que la UE también depende totalmente de China para la adquisición de las tierras raras necesarias para la fabricación de móviles, ordenadores portátiles, turbinas eólicas o baterías para coches eléctricos y, lo que es más importante, se emplean en el sector de la defensa de los distintos Estados miembros, lo que determina que se trate de una materia prima crítica y estratégica.

Para enfrentarnos a estos retos, la energía nuclear es una solución viable, rentable y sostenible para enfrentar los desafíos de la transición energética como la fuerte dependencia de la UE de combustibles fósiles importados y la escasez de materias primas críticas y estratégicas y, además, fomenta la independencia tecnológica del territorio europeo. Así, podemos decir que esta tecnología da cumplimiento a los tres principios de la política energética: seguridad en el suministro, competitividad y sostenibilidad ambiental, equilibrando los tres axiomas del trinomio energético<sup>14</sup>. Las centrales en operación utilizan como combustible el uranio enriquecido<sup>15</sup> y, aunque Europa importa este mineral desde Rusia y Kazajistán principalmente, en el caso de España, el uranio que utilizan nuestras centrales procede también de Canadá y Níger, pero nuestro país tiene reservas suficientes de este mineral para cubrir tanto la demanda nacional como la de las centrales nucleares de medio mundo<sup>16</sup> y, además, contamos con nuestra fábrica de combustibles Enusa (Empresa Nacional del Uranio) en Juzbado (Salamanca). La energía nuclear puede disminuir la dependencia energética de la UE porque esta tecnología tiene una densidad energética superior a la de otras fuentes de generación eléctrica, ya sean renovables o fósiles, y es capaz de producir una gran cantidad de energía con muy poco combustible de forma continua y sin emisiones de GEI. Además, las reservas nacionales podrían cubrir la demanda de uranio hasta que los

<sup>14</sup> A propósito de este trinomio se plantea el trilema de que la energía abundante y barata no suele ser limpia y, a su vez, la energía limpia no suele ser ni abundante ni barata y, en el caso de la energía nuclear, se puede afirmar que la energía nuclear es la tecnología que puede impulsar el proceso de transición a una sociedad baja en carbono o descarbonizada respaldado de la intermitencia de las energías renovables asegurando y reduciendo la dependencia energética de la UE respecto a los combustibles fósiles de forma económicamente sostenible si no se ve sometida a cargas fiscales injustificadas.

<sup>15</sup> La utilización del uranio en las centrales nucleares requiere un proceso de transformación que consiste, básicamente, en su enriquecimiento.

<sup>16</sup> Berkeley Minera España, SA intenta explotar una mina de uranio en Retortillo (Salamanca), que sería la mayor mina de uranio a cielo abierto de Europa y en la que prevé invertir más de 80 millones de euros si se eliminaran los obstáculos burocráticos y competenciales a los que se viene enfrentando Berkeley desde 2013, siendo uno de ellos el artículo 10 de la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética (BOE de 21 de mayo), que no solo impide la presentación de nuevas solicitudes para el otorgamiento de permisos de exploración, permisos de investigación o concesiones directas de explotación, y sus prórrogas de minerales radiactivos, sino que tampoco permite nuevas solicitudes de autorización de instalaciones radiactivas del ciclo del combustible nuclear para el procesamiento de dichos minerales radiactivos.

avances de las energías renovables y del almacenamiento puedan asegurar el suministro de energía de forma asequible para todos. La energía nuclear puede respaldar la producción de energía eléctrica de las renovables, energías que, aunque se denominan «verdes», como indica Alicia Valero, profesora e investigadora del Centro de Investigación de Recursos y Consumos Energéticos (CIRCE) (Valero Delgado *et al.*, 2021), deberían llamarse «multicolor», que son los colores que en la tabla periódica tienen los elementos y materiales que necesitan, ya que son intensivas en materias primas críticas, y, lejos de disminuir nuestra dependencia energética, la cambiarán por una dependencia mineral respecto a China, que es el país que acapara la mayoría de estos materiales.

Aunque Europa debe continuar apostando por el desarrollo de las energías renovables, no se debe penalizar fiscalmente la energía nuclear por motivos ideológicos o políticos. En países como España, se ve sometida a una excesiva e injustificada presión fiscal que nos conduce al cierre precipitado de nuestras centrales nucleares sin contar con una tecnología alternativa que nos asegure la continuidad del suministro eléctrico, ya que, por el momento, no contamos con los dispositivos de almacenamiento que serían necesarios para el funcionamiento seguro y rentable con fuentes de generación eléctrica exclusivamente renovables, de forma que este fin parece avocarnos a un mayor consumo de gas o, en su defecto, carbón, pues la intermitencia de las energías «verdes» no permite asegurar el suministro.

Si el objetivo del Pacto Verde parece sacar del terreno de juego el carbón, el cierre de nuestras plantas nucleares tendrá que verse respaldado por centrales de gas, lo cual no hará más que incrementar las importaciones de gas que el plan *REPowerEU* trata de contener<sup>17</sup>.

Como contrapartida al escenario español, que sigue los pasos de Alemania, que durante estos últimos años ha cubierto el vacío dejado por la generación nuclear con gas y carbón, tenemos otra serie de Estados que no han dado la espalda a los nuevos avances en la innovación e investigación del sector nuclear y confían en que el desarrollo de esta industria revolucionará el panorama energético. En el ámbito europeo encontramos países como Francia, Finlandia, Hungría o Polonia que están apostando por construir nuevos reactores y están presentes en los nuevos proyectos nucleares que se están promoviendo actualmente.

Por un lado, se está trabajando en proyectos de diseño de pequeños reactores modulares o SMR, por sus siglas del inglés, *small modular reactors* (Durán Vinuesa *et al.*, 2022), que son minicentrales nucleares con una potencia de hasta 300 MW, de los que ya existen

<sup>17</sup> Como resultado de dicho plan, en la UE, durante el año 2023, se ha consumido un 13 % menos de gas que en 2021. Por otro lado, las importaciones de gas ruso descendieron del 40 al 8 % en 2023, también respecto a 2021. El pasado año, el gas suministrado a la UE procedía mayormente de Noruega y Estados Unidos, país que nos ha suministrado el 50 % del gas importado, siendo sus mejores clientes Francia, España, Países Bajos, Bélgica e Italia. Véase infografía del Consejo Europeo y del Consejo de la UE en ¿De dónde procede el gas de la UE? <https://www.consilium.europa.eu/es/infographics/eu-gas-supply/#0>

más de 50 diseños en todo el mundo y que poseen una alta capacidad de adaptación a la red eléctrica a la que vayan a conectarse, por lo que contribuyen a descarbonizar el sistema eléctrico. La UE está impulsando activamente el desarrollo de este tipo de reactores como parte de su estrategia energética, ya que contribuirán a fortalecer la seguridad del suministro de energía eléctrica y reducirán la dependencia de energética de la UE, puesto que se reconoce su potencial a la hora de alcanzar los objetivos climáticos que entraña el Pacto Verde<sup>18</sup>.

Por otro lado, continúa el proyecto ITER<sup>19</sup>, que es un proyecto de cooperación mundial para construir y explotar en Francia un reactor de fusión nuclear experimental que persigue la obtención de una fuente energética ilimitada, segura y limpia mediante la fusión de núcleos ligeros tales como el hidrógeno, el deuterio y el tritio, respecto del cual Stephen Hawking llegó a decir que podría resolver el problema energético del mundo. Sin embargo, todavía es necesario que las demos en las que se está trabajando demuestren científica y tecnológicamente que es viable producir electricidad a partir de la energía de fusión, pero, por el momento, el OIEA y la Organización ITER no prevén que vaya a estar en funcionamiento hasta mediados de siglo (Picot, 2021).

España cuenta con empresas involucradas en ambos proyectos; ITER y SMR, bien en su construcción como IDOM, o bien participan en su financiación, como es el caso de ArcelorMittal, que apostó por el proyecto *TerraPower* de la empresa NuScale de Bill Gates a pesar del cierre de nuestras centrales nucleares. Por otro lado, la Universidad de Sevilla colabora con la Universidad de Princeton para construcción de un reactor de fusión nuclear bajo el proyecto *SMART*.

La energía nuclear, a raíz del accidente de Chernóbil en 1986 y de la catástrofe de Fukushima en 2011, está expuesta a una fuerte dicotomía respecto a su aceptación social, lo cual genera una intensa polémica que envuelve todos estos avances. El riesgo que entraña la energía nuclear alimenta los pensamientos de sus detractores y constituye una gran barrera que salvar. Esto ha permitido en buena parte que esta tecnología, en algunos países, como España, se halle sujeta a una fiscalidad de tal calibre que ha enjugado su viabilidad económica, ya que, como veremos a continuación, en nuestro país recaen sobre ella, además de los impuestos relativos a cualquier actividad económica, una serie de impuestos específicos de diversa índole y ámbito territorial, que han abocado a las empresas propietarias de nuestras actuales cinco centrales nucleares en funcionamiento a aceptar el calendario

<sup>18</sup> La Comisión Europea ha aprobado en febrero de 2024 la Alianza Industrial Europea sobre los Pequeños Reactores Nucleares Modulares para impulsar su desarrollo y despliegue para la próxima década de 2030, eliminando los obstáculos a la inversión y ofreciendo oportunidades de financiación para los mismos. Véase *Declaration for the European Industrial Alliance on SMRs*. <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/57935/attachments/1/translations/en/renditions/native>

<sup>19</sup> Decisión 2007/198/Euratom por la que se establece la empresa común europea para el ITER y el desarrollo de la energía de fusión y por la que se le confieren ventajas (DOUE L 90, de 30 de marzo).



de cierre propuesto en el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC) y en el nuevo Plan General de Residuos Radiactivos (PGRR)<sup>20</sup>, lo cual no solo supone un obstáculo para estas empresas, sino que puede poner en jaque la consecución de los objetivos de descarbonización, que no debe confundirse con desnuclearización, y seguridad energética del país.

Por ello, aprovechando la oportunidad que brinda la reforma de la DIE, deberían sentarse las bases precisas para proporcionar un marco fiscal adecuado para el desarrollo y mantenimiento de esta fuente de generación energética, que puede ofrecer grandes ventajas tanto para afrontar el reto de la descarbonización como para reducir la fuerte dependencia de la UE respecto de los combustibles de fuera de nuestro territorio atendiendo a los nuevos objetivos proclamados en el Pacto Verde Europeo, el reglamento sobre taxonomía de la UE y el plan *REPowerEU*, y también las finalidades que persigue el Plan Industrial del Pacto Verde, conforme a decisiones técnicas objetivas y no meras declaraciones de principios y desiderátums no constatados que permitan establecer cargas fiscales inapropiadas sobre la energía nuclear que impidan su continuidad económica u obstaculicen su desarrollo, como ha ocurrido en España.

## 2. La tributación de la energía nuclear en España

La tributación de la energía nuclear en España se compone de numerosas exacciones tributarias y algunas no tributarias que recaen sobre los resultados y distintos puntos de la operación de nuestras centrales nuclear y, aunque muchas de ellas pretenden justificarse en el riesgo que entraña este tipo de energía, en muchos de los casos este riesgo no está justa ni debidamente dimensionando, ya que no se tiene en cuenta que toda la actividad nuclear está sometida a un régimen de autorización y licencia por el Consejo de Seguridad Nuclear (CSN), que es el órgano que garantiza la seguridad nuclear en España. Además, esta actividad está sujeta al pago de unas tasas como reflejo tributario de la actividad protectora del derecho administrativo de la seguridad.

<sup>20</sup> Mediante la Resolución de 28 de diciembre de 2023, de la Dirección General de Política Energética y Minas, se publicó el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de diciembre de 2023, por el que se aprueba el 7.º PGRR (BOE de 8 de enero de 2024), aprobando oficialmente el calendario de cierre de las centrales nucleares españolas de forma escalonada entre los años 2027 y 2035, tal y como se había esbozado en el PNIEC 2021-2030 ([https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/energia/files-1/pniec-2023-2030/PNIEC\\_2024\\_240924.pdf](https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/energia/files-1/pniec-2023-2030/PNIEC_2024_240924.pdf)). Los siete reactores nucleares operativos en España, que actualmente aportan más del 20 % de la energía eléctrica del país, son Almaraz I y II (Cáceres), Ascó I y II (Tarragona), Cofrentes (Valencia), Trillo (Guadalajara) y Vandellós II (Tarragona). Conforme a este calendario de cierre, en noviembre de 2027 cerrará Almaraz I; en octubre de 2028, Almaraz II. Ascó I será clausurada en 2030 junto con la central de Cofrentes. El segundo grupo de la central tarraconense de Ascó terminará su operación en 2032 y, finalmente, en 2035 lo harán Vandellós II y Trillo, la más joven de nuestras centrales y que suministra buena parte de la electricidad de Madrid.

## 2.1. Impuestos sobre el riesgo

La generación de energía nucleoelectrónica es uno de los exponentes más claros de la sociedad del riesgo actual, concepto acuñado por el Beck (1998) en su obra *La sociedad del riesgo hacia una nueva modernidad*, que presenta la industria nuclear como paradigma de la sociedad del riesgo. El principio de prevención gobierna en esta sociedad, donde a las técnicas clásicas, como la autorización, se suman otras fórmulas de prevención, como el estudio de impacto ambiental, las auditorías medioambientales y los propios tributos, que se establecen como medida preventiva (Esteve Pardo, 1999). Conforme a los planteamientos de estos autores, resulta necesario establecer mecanismos compensatorios en los sistemas tributarios, tal y como han constatado en sus obras profesores como Borrero Moro (2016), Herrera Molina (2000), Ortega Maldonado (2005), Ortiz Calle (2017), Rozas Valdés (2014) y Varona Alabern (2005), y entre otros, que están presentes en nuestro ordenamiento.

La evaluación de este riesgo debe estar ligada tanto al desarrollo de la energía nuclear (Ruiz de Apodaca, 2011) como al diseño de estos tributos, en el que se ponderen los beneficios que obtendríamos en el caso asumirlos con los posibles daños a los que nos veríamos expuestos, pues no existe el riesgo cero, conforme a lo afirmado por Coase (1960), quien, frente a las teorías de Pigou (1920), padre de nuestros tributos ambientales y del principio «quien contamina paga», que ha inspirado la tributación medioambiental de la UE, sostenía que en dichos tributos debe sopesarse el beneficio que la actividad contaminante o peligrosa produce en la comunidad con la externalidad producida.

Además, esta decisión jurídica y político-administrativa, al incidir sobre la protección del medioambiente y la salud de las personas, debe responder a los principios de información y transparencia conforme al Convenio de Aarhus<sup>21</sup> y la Ley 27/2006 de 18 de julio, por la que se regulan los derechos de acceso a la información, de participación pública y de acceso a la justicia en materia de medio ambiente<sup>22</sup>. Una vez tomada tal decisión sobre el riesgo asumido, deberá diseñarse una política fiscal que no impida el desarrollo de tal actividad dentro del margen del riesgo tolerado.

Hoy en día, en nuestro país, sobre la electricidad de origen nuclear recaen 22 tasas y un precio público que exige el CSN para controlar que el desarrollo de la actividad de los distintos emplazamientos nucleares se lleva a cabo cumpliendo con todas las medidas de seguridad necesarias dentro del riesgo aceptable, incluidas las actividades de la propia Empresa Nacional de Residuos Radioactivos (Enresa), que es la sociedad pública que se

<sup>21</sup> Instrumento de ratificación del Convenio sobre el acceso a la información, la participación del público en la toma de decisiones y el acceso a la justicia en materia de medio ambiente. Aarhus (Dinamarca), 25 de junio de 1998 (BOE de 16 de febrero de 2005).

<sup>22</sup> Incorpora las Directivas 2003/4/CE y 2003/35/CE (BOE de 19 de julio de 2006).

ocupa de la gestión de los residuos, cuyos servicios son retribuidos por las centrales mediante la tasa correspondiente, y que ahora es una de las prestaciones públicas patrimoniales de carácter no tributario (PPPNT) que debe sufragar el parque nuclear.

Las 22 tasas<sup>23</sup> que exige el CSN son las siguientes<sup>24</sup>:

- Tasa por estudios, informes e inspecciones para las autorizaciones necesarias para la entrada en funcionamiento de instalaciones nucleares.
- Tasa por inspección y control de funcionamiento de las instalaciones nucleares.
- Tasa por estudios, informes o inspecciones necesarias para obtener las autorizaciones para el desmantelamiento de las instalaciones nucleares.
- Tasa por inspección y control del desmantelamiento de las instalaciones nucleares.
- Tasa por la realización de estudios e informes necesarios para el seguimiento de las actividades relacionadas con la gestión a largo plazo de los residuos radiactivos de alta actividad.
- Tasa por los estudios, informes o inspecciones necesarios para la concesión de autorizaciones de explotación y para el desmantelamiento y clausura de las minas de uranio.
- Tasa por estudios, informes o inspecciones necesarios para la concesión de autorizaciones para el funcionamiento de las instalaciones radiactivas.
- Tasa por inspección y control de funcionamiento de las instalaciones radiactivas.
- Tasa por estudios, informes o inspecciones previas a la concesión de autorizaciones preceptivas de desmantelamiento o clausura de instalaciones radiactivas.
- Tasa por inspección y control del desmantelamiento de instalaciones radiactivas del ciclo del combustible.
- Tasa por pruebas, estudios, informes y evaluaciones que haya de practicar el Consejo para la concesión y renovación de licencias, títulos y acreditaciones para el personal de las instalaciones nucleares o radiactivas.

---

<sup>23</sup> Tan solo se enumerarán en este trabajo para que el lector pueda tener presentes las distintas cargas tributarias que recaen sobre toda la actividad nuclear y que son reflejo del control del riesgo asumido para asegurar el desarrollo de la generación de electricidad nucleoelectrónica con seguridad, así como también sobre el desmantelamiento de las distintas instalaciones nucleares y el tratamiento de los residuos, ya sean generados en las centrales nucleares, ya en otros establecimientos donde también se produce este tipo de residuos, como hospitales, laboratorios o en los propios aeropuertos, conforme a los estándares de seguridad que nos exige la UE.

<sup>24</sup> Ley 14/1999, de 4 de mayo, de tasas y precios públicos por servicios prestados por el CSN (BOE de 5 de mayo).

- Tasa por estudios y evaluaciones necesarios para la homologación de programas académicos y cursos de formación y perfeccionamiento para el personal de las instalaciones radiactivas.
- Tasa por inspección y control de la impartición de los cursos homologados y de las pruebas de suficiencia en ellos previstas.
- Tasa por informes, estudios o inspecciones que condicionen las autorizaciones para el transporte de sustancias nucleares o materias radiactivas.
- Tasa por inspección y control de los transportes de sustancias nucleares o materias radiactivas.
- Tasa por estudios, informes o inspecciones para la concesión de autorizaciones de fabricación o exención de equipos que incorporen fuentes radiactivas o sean generadores de radiaciones ionizantes y para la aprobación o convalidación de bultos destinados al transporte o almacenamiento de sustancias radiactivas.
- Tasa por estudios, informes o inspecciones para la concesión de autorizaciones de desclasificación de materiales de bajo contenido de sustancias radiactivas.
- Tasa por inspección y control para garantizar la fabricación adecuada de los equipos que incorporen fuentes radiactivas o sean productores de radiaciones ionizantes o en relación con los equipos exentos.
- Tasa por estudios, informes o inspecciones para la concesión de la autorización de las empresas que actúen en el ámbito de la protección radiológica.
- Tasa por inspección y control para garantizar el funcionamiento adecuado de las empresas que actúen en el ámbito de la protección radiológica.
- Tasa por inspección y control para verificar el cumplimiento de las obligaciones, en materia de seguridad nuclear y protección radiológica, de las empresas externas a los titulares de las instalaciones nucleares o radiactivas con trabajadores profesionalmente expuestos.
- Tasa por inspección, control y elaboración de informes realizados en situaciones excepcionales o de emergencia que se presenten, fuera del ámbito de instalaciones nucleares y radiactivas, como consecuencia de sucesos que puedan afectar a la seguridad nuclear o a la protección radiológica.

A estas tasas hay que sumar el precio público por la realización de informes, pruebas o estudios a instancia de parte.

Los residuos nucleares suponen el mayor reto a efectos del riesgo medioambiental con el que se encuentra la industria nuclear, y suele ser el argumento central que esgrimen los detractores de esta tecnología a pesar de que el Estado ya ha articulado los mecanismos

necesarios para que la gestión de los mismos se realice con total seguridad mediante las autorizaciones concedidas por el CSN.

En España, la gestión de los residuos se lleva a cabo por la empresa pública Enresa, cuyo servicio se retribuye mediante lo que ahora se denominan PPPNT, que, salvo en su cuantía, coinciden con las primigenias tasas Enresa que se establecieron en 1997 en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del sector eléctrico<sup>25</sup>, y que permanecen vigentes pese a que esta ley lleva muchos años derogada. Con un nombre u otro constituyen tasas, de marcado carácter ambiental, debido al carácter ecológico de este servicio, ya que responden al principio «quien contamina paga», al ser las centrales y los emplazamientos nucleares los que las abonan para cubrir los costes de la actividad administrativa, ya que este servicio se presta únicamente por el Estado y se gestiona por Enresa, y están afectadas a la financiación de las actividades del PGR, de forma que quedan debidamente encuadradas en la definición que de estos ingresos se hace en la disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT). Cabe apuntar aquí que sobre la cuantía de estas tasas o prestaciones patrimoniales se aplica el IVA correspondiente a estos servicios (Checa González, 2010).

Estas cuatro prestaciones son las siguientes:

- PPPNT por la prestación de servicios de gestión de residuos radiactivos y del combustible irradiado generados en las centrales nucleares cuya explotación haya cesado definitivamente con anterioridad al 1 de enero de 2010, así como a su desmantelamiento y clausura.
- PPPNT por la gestión de los residuos radiactivos y del combustible gastado generados en las centrales nucleares durante su explotación con independencia de la fecha de su generación, así como los correspondientes a su desmantelamiento y clausura.
- PPPNT por la prestación de servicios de gestión de los residuos radiactivos derivados de la fabricación de elementos combustibles.
- PPPNT por la prestación de servicios de gestión de los residuos radiactivos generados en cualesquiera otras instalaciones no comprendidas en los anteriores supuestos.

Al respecto de estas tasas, desde su creación mediante la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario<sup>26</sup>, su cuantía no fue actualizada hasta la aprobación del Real Decreto 750/2019,

<sup>25</sup> BOE de 28 de noviembre.

<sup>26</sup> BOE de 27 de octubre.

de 27 de diciembre, por el que se modifica la tarifa fija unitaria relativa a la PPPNT mediante la que se financia el servicio de la Empresa Nacional de Residuos Radiactivos, SA, SME, (Enresa) a las centrales nucleares en explotación<sup>27</sup>, que incrementó la tarifa fija unitaria relativa a la PPPNT por la que se financia el servicio de Enresa a las centrales nucleares en explotación, pero sin tener en cuenta los dos impuestos que sobre el combustible nuclear ya se habían establecido mediante la Ley 15/2012 de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética<sup>28</sup>, y nuevamente se ha vuelto a incrementar mediante el Real Decreto 589/2024, de 25 de junio, por el que se modifica la tarifa fija unitaria relativa a la PPPNT mediante la que se financia el servicio de la Empresa Nacional de Residuos Radiactivos, SA, SME, (Enresa) a las centrales nucleares en explotación<sup>29</sup>, con el fin de adaptar la recaudación pendiente a las previsiones de costes futuros que se contienen en el séptimo PGRR aprobado por el Gobierno y que ascienden a 28.155 millones de euros frente al coste de 13.000 millones de euros estimado en el plan general anterior para afrontar el protocolo de cese escalonado de la explotación de las centrales nucleares y abandonando el plan inicial de construir un almacén temporal centralizado (ATC) en Villar de Cañas para almacenar los residuos radiactivos de alta actividad en un único almacén (Bello Paredes, 2015). Este plan inicial contaba con el informe favorable del CSN y, ante el retraso en su construcción, las centrales han tenido que albergar en sus instalaciones un almacén temporal individual (ATI) en seco, donde almacenan el combustible irradiado debido a la saturación de las piscinas donde inicialmente se almacenan estos residuos de alta actividad. Actualmente, todas las centrales cuentan con un ATI, pese a que el TS<sup>30</sup> resolviera a favor de la construcción del ATC sobre el interés medioambiental en la aprobación inmediata de la ampliación de un espacio protegido para aves en la zona donde estaba prevista su ubicación. Hoy en día, la construcción de este ATC ha sido sustituida por la construcción de siete almacenes temporales descentralizados (ATD) hasta que en 2060 se construya un almacén geológico profundo (AGP) en los emplazamientos de las centrales nucleares, lo cual aumenta en gran parte el coste de la gestión de este combustible nuclear irradiado. En el futuro AGP se almacenarán estos residuos radiactivos de alta actividad a gran profundidad en el interior de formaciones geológicas estables, como los existentes en Finlandia y Suecia, decisión que lleva aparejada la necesidad de que sean las centrales que ya no estén en explotación desde su fecha de cierre (que oscilará desde 2027 a 2035) las que guarden durante más de 20 años los residuos en sus instalaciones, asumiendo los costes.

Dentro de esta categoría de «tributos del riesgo» tenemos que incluir también la tasa por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil, que la Ley 34/2015, de 21 de

<sup>27</sup> BOE de 28 de diciembre.

<sup>28</sup> BOE de 28 de diciembre.

<sup>29</sup> BOE de 26 de junio.

<sup>30</sup> STS de 16 de diciembre de 2016 (rec. núm. 672/2016 –NFJ066031–).

septiembre, de modificación parcial de la LGT<sup>31</sup>, fija en 61.053 euros por cada agente que vigila las instalaciones, que pretende sufragar el coste de estos servicios que previenen el riesgo de la posible utilización bélica del uranio o de las propias instalaciones en las que se alberga. En términos de recaudación, el coste que esta tasa traslada a nuestras centrales es aproximadamente de un millón de euros para cada una, ya que en la actualidad más de 200 agentes prestan sus servicios en el interior de las mismas.

Siendo la nuclear una actividad riesgosa, es necesario articular figuras tributarias que compensen a la sociedad por el riesgo que entraña, como son estas tasas, y también podemos incluir aquí el pago de las cuotas del impuesto sobre primas de seguros<sup>32</sup>, cuya base imponible está constituida por el importe total de la prima o cuota satisfecha por el tomador o un tercero y que, en el caso de las pólizas contratadas por las centrales nucleares, el tipo del 8 % se aplica sobre la cuantía de 1.200 millones de euros, de forma que el coste fiscal de este seguro de responsabilidad civil por daños nucleares para cada reactor asciende a 96 millones de euros.

Podemos incluir estas tasas (las abonadas al CSN, las relativas a la gestión de los residuos radioactivos, así como la que se abona por los servicios de la Guardia Civil) entre las figuras tributarias de carácter extrafiscal, en concreto medioambiental, ya que su fundamento reside en el principio «quien contamina paga». Enlazando aquí con los planteamientos del profesor Herrera Molina (2000), se debería impedir la posibilidad de que sobre este mismo riesgo aceptado o tolerado se establecieran nuevas cargas fiscales sin ninguna finalidad extrafiscal y que supongan un coste añadido para un bien esencial para los ciudadanos, así como un factor de producción esencial para nuestras empresas, ya que este exceso de cargas fiscales y parafiscales no puede desconocer los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución española (CE) por el hecho de que se utilice el expediente de la extrafiscalidad (López Espadafor, 2016), máxime cuando esta pretendida finalidad no se encuentra en la Ley 15/2012, en la que el legislador trata de justificar la mayor carga fiscal que se establece sobre la electricidad bajo la perspectiva de la protección medioambiental y que ya ha negado el TJUE<sup>33</sup>.

Como han puesto de manifiesto distintos autores como Calvo Vérguez (2013), Ortiz Calle (2016) o Rozas Valdés (2017), estos impuestos son tributos meramente recaudatorios cuyo

<sup>31</sup> BOE de 22 de septiembre.

<sup>32</sup> Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre).

<sup>33</sup> El TJUE ha resuelto en tres sentencias que ninguno de los tributos creados por la Ley 15/2012 persigue proteger el medioambiente, sino incrementar el volumen de ingresos del sistema financiero de la energía eléctrica (*vid.* SSTJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19 –NFJ081069–; de 7 de noviembre de 2019, asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18 –NFJ075363–; y de 7 de noviembre de 2019, asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18 –NFJ075362–).

fin es reducir el déficit tarifario, que en aquella fecha se cifraba en más de 30.000 millones de euros, y que carecen de finalidad extrafiscal y, por ello, al acumularse a otras figuras existentes en nuestro ordenamiento tributario, su legitimidad constitucional es cuestionable, ya que podrían cercenar los principios de no confiscatoriedad y de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la CE, si es que en algún momento se analiza la confiscatoriedad por agregación, que hasta ahora dicha cuestión ha sido esquivada por el TC.

## 2.2. Impuestos de la Ley 15/2012

La tributación de la energía nuclear en España está marcada por el punto de inflexión que supuso la aprobación de la Ley 15/2012, con la que nacieron tres nuevos impuestos que se sumaban a los existentes. Entraron en juego tres nuevos impuestos que deberán sufragar las empresas propietarias de las centrales nucleares: el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica (IVPEE) y dos más sobre el combustible nuclear gastado y residuos nucleares, uno por producirlo y otro por almacenarlo.

Esta ley no solo trasladaba el mensaje de que la tributación de la energía nuclear iba a crecer, sino que también permitía entrever que dicho aumento no era aislado, sino que el sector podría verse sometido al establecimiento de nuevos impuestos, o al incremento de los ya existentes, sin atender a fines medioambientales y sin ponderar el efecto económico de los mismos, enturbiando de forma notable la seguridad jurídica que necesariamente debe mantenerse en las inversiones energéticas.

Desde entonces, el sector nuclear ha estado expuesto a nuevas figuras fiscales que han surgido en los territorios de las comunidades autónomas donde radican las instalaciones nucleares. Además, se vienen aumentando los tipos de viejas figuras tributarias existentes, con nuevas denominaciones, así como también se ven sometidas al nuevo gravamen temporal energético aprobado mediante la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias<sup>34</sup>, para financiar las acciones públicas dirigidas a mitigar los efectos nocivos de la inflación en la sociedad, bajo la naturaleza jurídica de PPPNT, que, aunque nació con una vocación temporal y serias dudas de legitimidad constitucional, sigue en vigor. A pesar de que su exigencia no se incardina en el ámbito de las relaciones jurídico-tributarias, sino en el contexto de la intervención del Estado en la economía a fin del cumplimiento de los principios y valores constitucionales, es innegable que la línea que separa ambos tipos de figuras, las tributarias y las PPPNT, es muy difusa y, en cualquier caso, se trata de una carga parafiscal más que incrementa los

<sup>34</sup> BOE de 28 de diciembre.



costes de las empresas energéticas y que, pese a que la propia ley prohíbe la repercusión de esta prestación, posiblemente será muy difícil que no conlleve incrementos de los precios de los productos afectados, aunque se prevean multas proporcionales del 150 % del importe repercutido.

Volviendo al punto inicial de este epígrafe, con la Ley 15/2012 nacieron el IVPEE y los impuestos por la producción y almacenamiento del combustible nuclear y residuos radioactivos.

Estos tres tributos nacieron bajo la categoría de tributos directos de naturaleza real y de carácter medioambiental y ya hemos visto que su finalidad extrafiscal ha sido desmentida por el TJUE y así lo ha tenido que corroborar el TC<sup>35</sup> respecto del IVPEE. El motivo por el cual se establecía esta clasificación tributaria en el preámbulo de esta norma era disimular el carácter recaudatorio de estos impuestos que se establecían sobre hechos imponible ya gravados en nuestro ordenamiento y cuya única finalidad era aumentar la recaudación sin ninguna afectación específica a ningún programa medioambiental, reduciendo la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Estos impuestos aumentan los costes de producción de energía eléctrica, cuyo consumo está gravado por el impuesto especial de la electricidad. La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español en 2014<sup>36</sup>, la Comisión de Expertos sobre Transición Energética en 2018<sup>37</sup> y también el *Libro Blanco para la reforma tributaria* de 2022<sup>38</sup> aconsejan que deberían eliminarse, ya que su establecimiento no es adecuado ni coherente con los objetivos de sostenibilidad energética, pues se persigue la electrificación de la economía, de forma que penalizar fiscalmente tecnologías bajas en emisiones no es una señal adecuada, por lo cual debería rectificarse, ya que no resulta razonable asfixiar fiscalmente una tecnología que necesariamente debe complementar la intermitencia de las energías renovables en tanto no sea viable técnica y económicamente el almacenamiento y cuya explotación ya se encuentra gravada mediante otras figuras del ordenamiento tributario.

El IVPEE introdujo un gravamen del 7 % uniforme para todas las tecnologías de producción eléctrica, con lo que en poco o nada incentiva la adopción de tecnologías más avanzadas y menos contaminantes. Su propia configuración no contiene ningún aspecto extrafiscal y la realidad ha demostrado que se trata de un impuesto que se traslada al precio de la electricidad, por más que no prevea la norma la repercusión formal<sup>39</sup>, razón por la

<sup>35</sup> ATC 69/2018, de 20 de junio (NCJ063372) (BOE de 25 de julio).

<sup>36</sup> *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema Tributario español* (2014). [https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Paginas/20140313\\_CE.aspx](https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx)

<sup>37</sup> *Informe de la Comisión de Expertos sobre transición energética* (2018). [http://www6.mityc.es/aplicaciones/transicionenergetica/informe\\_cexpertos\\_20180402\\_veditado.pdf](http://www6.mityc.es/aplicaciones/transicionenergetica/informe_cexpertos_20180402_veditado.pdf)

<sup>38</sup> [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)

<sup>39</sup> La realidad demuestra que el IVPEE se repercute a los consumidores y así cabe deducirlo de los actos del Gobierno, por ejemplo, la aprobación del Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, por el que

cual el TJUE afirmó que no se puede concluir que estemos ante un impuesto indirecto que se repercuta íntegramente a estos consumidores, tal y como se había apuntado a la hora de trasladar las cuestiones prejudiciales, y que tampoco se había acreditado la existencia de un vínculo directo e indisoluble entre este impuesto y el consumo de electricidad que permitiera entender que este impuesto estuviera afectado por la prohibición del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE<sup>40</sup>, que impide a los Estados miembros imponer otros gravámenes indirectos sin fines específicos sobre la electricidad. Además del encarecimiento del precio de la electricidad para industrias y particulares, ocasionó graves problemas de reputación para España, ya que nuestro país ha sido objeto de distintas condenas en arbitrajes internacionales por haber vulnerado el Tratado de la Carta de la Energía debido a los cambios jurídicos y fiscales, como el establecimiento del IVPEE, que perjudicaron las inversiones renovables extranjeras en nuestro país<sup>41</sup>.

Por lo que respecta a los dos impuestos sobre el combustible nuclear, el hecho imponible del que grava la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nuclear es la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, cuya producción es inherente a la actividad nuclear. El tipo impositivo es de 2.190 €/kg de metal pesado contenido en el combustible nuclear y su exacción supone, llanamente, agregar una carga inevitable a la generación nuclear, pues las centrales no pueden adoptar conductas más favorables de protección del medioambiente o disminuir estos residuos resultantes de su operación, ya que su forma de producción está totalmente reglada y la legislación no permite reducir la producción de residuos mediante el reprocesado del combustible nuclear, que sí se lleva a cabo en países como Francia o Reino Unido, pero que conlleva un mayor riesgo, ya que, junto con el uranio, también se recupera el plutonio del combustible irradiado, que puede utilizarse para fabricar armas nucleares. De esta manera, la única forma de contribuir a mejorar el medioambiente pasa por dejar de producir electricidad nucleoelectrónica.

---

se establece una exención transitoria en la aplicación del IVPEE, que exonera de su pago durante seis meses a los productores de energía incorporados al sistema eléctrico, que implícitamente reconoce que con su supresión se abarata la factura eléctrica de consumidores y empresas. El impuesto ha estado suspendido desde entonces hasta 2024, cuando se ha recuperado de forma progresiva, exigiéndose al 3,5 % hasta marzo, y al 5,25 % hasta junio, y desde el 1 de julio ha vuelto al tipo inicial del 7 % de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía (BOE de 28 de diciembre).

<sup>40</sup> DOUE de 14 de enero de 2009.

<sup>41</sup> España viene acumulando condenas que se niega a acatar en los distintos arbitrajes canalizados por el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones (CIADI) y otros centros de arbitraje internacional que podrán acabar en embargos de bienes del Reino de España ante el impago de las indemnizaciones, como las cuentas bancarias del Instituto Cervantes en Londres (Morcillo, 2024).

Finalmente, el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado adolece de los mismos defectos observados en el resto de los tributos creados por la Ley 15/2012, pues no existe una finalidad medioambiental y su verdadero objetivo es financiar el déficit de tarifa, además de recaer sobre el mismo hecho imponible de la tasa o contribución patrimonial de Enresa y del IAE.

Aunque el ATC 69/2018 se refiere únicamente al IVPEE, podemos trasladar sus argumentos para amparar la validez de estos dos impuestos, ya que en este auto el TC admite la existencia de dos impuestos estatales que gravan una misma manifestación de capacidad económica; planteamiento que puede trasladarse también a los impuestos sobre el combustible nuclear, así como la crítica consecuente, tengan o no finalidad extrafiscal, ya que ningún precepto constitucional lo impide, y tampoco cabe aplicar la prohibición de doble imposición en materia tributaria que establece el artículo 6 de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA)<sup>42</sup>. Ante esta afirmación categórica e irrefutable, el juicio de inconstitucionalidad se redujo a la posible vulneración del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad del artículo 31.1 de la CE, pero sin emitirse juicio alguno concluyente, ya que considera que el IVPEE (lo cual puede trasladarse también a los otros dos tributos) grava un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica, y este impuesto, al no constituir uno de los pilares estructurales del sistema tributario (tampoco lo hacen los impuestos sobre el combustible nuclear), tal y como se puso de manifiesto respecto del IIVTNU o plusvalía<sup>43</sup>, no vulnera el principio de capacidad económica. Por último, en cuanto al límite de la no confiscatoriedad, niega que se produzca tal efecto, puesto que el IVPEE no agota por sí mismo la riqueza imponible ni somete a gravamen una riqueza inexistente y, por tanto, los impuestos sobre el combustible nuclear tampoco. Sin embargo, este auto resulta insuficiente, pues el TC no ha evaluado si se produce o no tal efecto confiscatorio en el caso de la concatenación o solapamiento de distintos tributos sobre la misma manifestación de riqueza para poder preservar la justicia de nuestro sistema tributario, lo que, en el caso de la energía nuclear, podría afirmarse que es injusto y desproporcionado.

### 2.3. Las ecotasas autonómicas y otros tributos que recaen sobre la energía nuclear

Las comunidades autónomas pueden establecer tributos propios con finalidades extrafiscales que mejoren la protección del medioambiente en sus territorios, ya que así lo permite el artículo 149.1.23.ª de la CE, que desarrollen la normativa básica estatal, respetando

<sup>42</sup> BOE de 1 de octubre.

<sup>43</sup> STC 182/2021, de 26 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad n.º 4433/2020 –NCJ065794–) (BOE de 25 de noviembre).

los límites establecidos a su autonomía financiera en la LOFCA (no pueden recaer sobre hechos imponible gravados ni por el Estado ni por los tributos locales) y las normas de derecho de la UE a la hora de imponer gravámenes sobre la electricidad y las ayudas de Estado.

De esta manera, nuestras centrales nucleares se encuentran sujetas a distintos tributos propios que las comunidades autónomas donde radican han establecido sobre la energía nuclear. Estos tributos autonómicos rara vez presentan una finalidad extrafiscal clara y eficaz para atajar las externalidades medioambientales, a pesar de que han superado el triple test de constitucionalidad en materia de tributos extrafiscales, tal y como sostiene el profesor Herrera Molina (1998). Este triple test, que debe ser aplicado por el TC, implica que estos impuestos deben resultar idóneos, en la medida que, al igual que las otras figuras que se han mencionado en epígrafes anteriores menoscaban la capacidad tributaria de los sujetos pasivos, deben ser necesarios y proporcionales a la finalidad que se dice perseguir. En estos casos, la finalidad no resulta ser clara y, por tanto, tampoco estas figuras resultan adecuadas para conseguir reducir las externalidades que entrañan las distintas fuentes de generación eléctrica y que más concretamente suelen fundamentarse en el caso de la energía nuclear en el riesgo que entraña la generación, que, como también hemos visto, ya está gravado por tributos más apropiados que responden a un análisis más adecuado de dicho riesgo.

Estos impuestos representan cargas redundantes que se establecen sin ninguna variable diferente a las que sustentan los tributos ya establecidos, su efecto perjudica la coherencia del ordenamiento tributario español en su conjunto, plantean problemas de coordinación respecto a la política energética del país y resultan también inapropiados respecto a los objetivos que persigue la política energética y climática de la UE. Cabe decir que estos problemas referidos a las ecotasas no se plantean únicamente respecto de los tributos que recaen sobre la energía nuclear, sino que también gravan la producción de otras tecnologías limpias cuyo desarrollo se impulsa por parte de nuestro Gobierno y también desde instancias europeas y, así, tenemos distintos cánones eólicos que se exigen en comunidades autónomas como Castilla-La Mancha, Galicia, Castilla y León, Cantabria o Aragón, impuestos sobre parques fotovoltaicos en Aragón o Cantabria, así como los distintos impuestos que bajo el amplio ámbito objetivo de determinadas actividades que inciden en el medioambiente (ecotasas) incrementan los costes de la producción de energías renovables sin ninguna finalidad ambiental sólida, ya que cualquiera que pueda manifestarse es del todo contradictoria con el objetivo de impulsar el uso de energías limpias para alcanzar en última instancia la ansiada neutralidad climática en 2050, por lo que este tipo de tributos recaen sobre la misma capacidad económica gravada por otros tributos como el IBI o el IAE, pese a que el TJUE<sup>44</sup> también ha legitimado el canon eólico castellano-manchego afirmando no se opone a la Directiva 2009/28/CE, relativa al fomento del uso de energías renovables, ni a la propia DÍE.

<sup>44</sup> STJUE de 20 de septiembre de 2017, asuntos C215/16, C216/16, C220/16 y C221/16 (acumulados) referidos al canon eólico castellano-manchego (NFJ067815).

Volviendo al sector nuclear, las comunidades autónomas cuyos territorios albergan alguna central nuclear (Comunidad Valenciana<sup>45</sup>, Extremadura<sup>46</sup> y Cataluña<sup>47</sup>) han establecido el impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medioambiente o ecotasas. En el caso del impuesto extremeño, ha sido validado por nuestro TC como gravámenes preventivos del riesgo medioambiental<sup>48</sup>, ratificando su carácter extrafiscal aplicando el nuevo parámetro del artículo 6.3 de la LOFCA, que sitúa la limitación de la potestad de las comunidades autónomas para el establecimiento de tributos propios en el concepto hecho imponible, superando la redacción anterior, que se refería a la materia imponible. Siendo mínimas estas diferencias, lo cierto es que no tienen en cuenta las necesarias autorizaciones y el pago de tasas al CSN ni las pólizas de seguro que cubren dicho riesgo ni su recaudación queda afectada a la reparación de los daños que este tipo de producción de energía pudiera ocasionar, por lo que acumular este tipo de impuestos sobre el riesgo de una actividad que ya soporta distintas cargas fiscales y no fiscales por el riesgo que genera resulta cuestionable a la luz de los principios de igualdad y capacidad económica que presiden nuestro ordenamiento tributario. Lo mismo cabe decir del tributo valenciano respecto del cual ni siquiera llegó a plantearse la cuestión de inconstitucionalidad autonómica al no apreciarse que el establecimiento del impuesto sobre actividades que incidan en el medioambiente valenciano vulnere la CE, de acuerdo con la STC 122/2012, de 5 de junio (NCJ057077)<sup>49</sup>, que parte del mismo argumento que la sentencia referida a la ecotasa extremeña sobre la limitación de la potestad de las comunidades autónomas para el establecimiento de tributos propios en el concepto hecho imponible.

En el caso de Cataluña, la aprobación de esta ecotasa ha tenido que superar varios intentos que fueron tumbados por el TC hasta que la Ley 5/2020 ha creado el impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medioambiente. Previamente, en 2014<sup>50</sup>, se estableció un impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear que fue declarado inconstitucional y nulo debido a que coincidía con el impuesto estatal sobre la producción de

<sup>45</sup> Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV de 27 de diciembre y BOE de 24 de enero de 2013).

<sup>46</sup> Decreto legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma en materia de tributos propios (DOE de 23 de diciembre).

<sup>47</sup> Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente (DOGC de 30 de abril).

<sup>48</sup> STC 120/2018, de 30 de octubre (NFJ063652) (BOE de 6 de diciembre).

<sup>49</sup> BOE de 4 de julio.

<sup>50</sup> Ley 12/2014, de 10 de octubre, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (DOGC de 17 de octubre).

combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica<sup>51</sup>. Seguidamente, en 2017 se creó el impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos<sup>52</sup>, que entró en vigor el 1 de abril de 2017, pero que fue anulado por el TC<sup>53</sup> por coincidir el hecho imponible del tributo estatal sobre el combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, y es que además, en lo que respecta a la energía nuclear, invadía la competencia del Estado mediante la Ley catalana del cambio climático<sup>54</sup>, que fue declarada inconstitucional y nula parcialmente por la STC 87/2019<sup>55</sup>, de 20 de junio (NFJ074076), por este motivo.

Tan solo Castilla-La Mancha, región en la que se encuentra situada la central de Trillo, ha excluido la aplicación de su correspondiente ecotasa a la energía nucleoelectrónica<sup>56</sup>. Previamente, el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medioambiente recaía sobre la producción termonuclear de energía eléctrica y el almacenamiento de residuos radiactivos<sup>57</sup>, pero fue declarado inconstitucional en 2012<sup>58</sup> por recaer sobre el mismo hecho imponible que el IAE, sin que existiera una finalidad extrafiscal medioambiental.

Estos tributos autonómicos no cuentan con una clara finalidad protectora del medioambiente o reparadora del daño causado a este último y, aunque el TC haya apreciado la existencia de finalidades ambientales, consideramos que este triple test de constitucionalidad ha sido aplicado de forma muy relajada, ya que estos tributos gravan la producción de energía nuclear sin que su establecimiento suponga ninguna protección ambiental. Para ello, tal y como se ha concluido en el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español* realizado en 2014, y así se ha reiterado en las siguientes comisiones creadas para reformar nuestro sistema tributario (*Informe de la Comisión de Expertos para la Transición Energética* de 2018 y también en el *Libro Blanco para la reforma tributaria*), resultan más apropiados y aconsejables tributos estatales que valoren el riesgo de la generación nuclear de electricidad y se establezcan de forma coordinada con las distintas tasas que recaen sobre esta actividad, a las que ya se ha aludido.

<sup>51</sup> STC 74/2016, de 14 de abril (NCJ061182) (BOE de 20 de mayo).

<sup>52</sup> Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público (DOGC de 30 de marzo).

<sup>53</sup> STC 43/2019, de 27 de marzo (NCJ063973) (BOE de 25 de abril).

<sup>54</sup> Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático (DOGC de 3 de agosto).

<sup>55</sup> BOE de 25 de julio.

<sup>56</sup> Ley 16/2005, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (DOCM de 31 de diciembre).

<sup>57</sup> Ley 11/2000, de 26 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (DOCM de 29 de diciembre).

<sup>58</sup> STC 196/2012, de 31 de octubre (NCJ057491) (BOE de 28 de noviembre).

Además de los tributos estales y autonómicos que hemos visto hasta aquí, también hay que tener presentes los tributos municipales que recaen sobre la energía nuclear, ya que tanto el IBI como el IAE representan una cuantía importante en la factura fiscal de las empresas propietarias de las centrales nucleares, así como también incide en estos costes el ICIO. Respecto al primero de ellos, las instalaciones de producción de energía nuclear se consideran bienes inmuebles de características especiales (BICE) y, como tales, están sujetas al IBI<sup>59</sup>, incluyéndose el coste de la maquinaria en su valor catastral, motivo por el cual el coste fiscal por este impuesto resulta notable.

Algo semejante ocurre con el ICIO, ya que la base imponible de este impuesto no solo viene determinada por el coste final y definitivo de las obras, sino que también habrá que sumar el conjunto de los materiales que conforman la instalación misma.

Por lo que se refiere al IAE, la producción de energía nuclear se clasifica en el epígrafe 151.3 de la sección 1.<sup>a</sup> de las tarifas, y la cuota se determina por cada kilovatio de potencia en generadores, a razón de 0,51 €/kW. Por otro lado, el epígrafe 143.3 clasifica la actividad de almacenamiento de residuos radiactivos estableciendo una cuota de 31.102,38 €/kW. Estos gravámenes coexisten con los tres impuestos establecidos en la Ley 15/2012. Ante la recta final a la que deberán enfrentarse las centrales nucleares, la DGT<sup>60</sup> ya se ha pronunciado en el sentido de que la realización de actividades previas al desmantelamiento de una central nuclear no constituye hecho imponible del IAE.

A cuenta de estas actividades que ya se están llevando a cabo en la central burgalesa de Santa María de Garoña, que cesó su actividad el 1 de enero de 2013, con motivo de la entrada en vigor de la Ley 15/2012, el Gobierno autonómico intentó establecer un gravamen sobre el riesgo de alteración del medioambiente provocado por el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en esta central<sup>61</sup> que fue declarado inconstitucional por su coincidencia con el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y con la tasa Enresa<sup>62</sup>.

Finalmente, terminamos este epígrafe indicando que en las centrales nucleares, al igual que en otras centrales térmicas, el uso del agua es indispensable para el funcionamiento,

<sup>59</sup> Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario (BOE de 8 de marzo).

<sup>60</sup> Consulta de la DGT 22/2019, de 12 de junio (NFC072254).

<sup>61</sup> Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, de la comunidad Autónoma de Castilla y León, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (BOCYL de 18 de septiembre y corrección de errores de 8 de octubre).

<sup>62</sup> STC 80/2020, de 15 de julio (NCJ064943) (BOE de 15 de agosto).



ya que se utiliza para la refrigeración de los reactores y, por tanto, las empresas nucleares propietarias vienen afrontando el pago de los distintos impuestos o cánones que se establecen respecto del aprovechamiento hidrográfico, aunque posteriormente es devuelta a su cauce en unas condiciones físico-químicas adecuadas para la conservación de la biodiversidad del medio receptor.

Como se puede constatar, son múltiples las distintas figuras tributarias que recaen sobre esta fuente de producción de energía eléctrica y todas ellas constituyen un conjunto que representa aproximadamente el 40 % de los costes totales de producción. Aunque este problema también se ha puesto de relieve en términos generales para la industria española, y podemos decir que esta elevada presión fiscal afecta a la competitividad de nuestro país y ralentiza el crecimiento económico (Tax Foundation, 2024), en el caso de la industria nuclear nos ha conducido al fin de la explotación de nuestras centrales, lo que puede poner en riesgo no solo la continuidad del suministro eléctrico, sino también el cumplimiento de los objetivos de sostenibilidad energética que nos imponen los distintos compromisos internacionales, como el Acuerdo de París y el Pacto Verde Europeo.

### **3. La nueva tributación de la energía nuclear a la luz del el Pacto Verde Europeo**

La energía es el corazón de la UE que llevó a los Estados signatarios de los Tratados de Roma firmados en 1957 a establecer una alianza para poder reducir el déficit y la dependencia energética a través del desarrollo y el impulso de la energía nuclear; problemas subyacentes que no fueron superados y que ahora la invasión de Ucrania por Rusia ha vuelto a poner sobre la mesa. Desde la firma de aquellos tratados, la política energética de la UE persigue no solo la suficiencia de energía, sino que además esta debe ser sostenible y, para ello, las líneas de actuación giran en torno a tres objetivos: aumentar la eficiencia energética, reducir las emisiones de GEI y aumentar la cuota de energía de fuentes renovables; todo ello a un precio asequible y competitivo.

El TFUE no establece una receta que seguir, sino que son los Estados los que deben elegir sus fuentes de suministro para lograr estos objetivos, diseñando sus propias políticas de protección del medioambiente, explotación de recursos naturales y también sus políticas fiscales, que, en lo que concierne a la energía nuclear, resultan en ocasiones totalmente opuestas. Sin haberse logrado el consenso pacífico en materia energética y climática, ahora, a la luz del Pacto Verde Europeo, no solo se requiere que los Estados miembros integren en sus políticas energéticas los objetivos de índole medioambiental o climática, sino que también se debe asegurar la continuidad del suministro.

En el ámbito fiscal, la UE intentó sin éxito implantar un impuesto común sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> y la energía, pero tan solo se consiguió la aprobación de la Directiva 2003/96/CE (DIE),



estableciendo una imposición mínima a la electricidad y los productos energéticos, aunque esta regulación ha devenido insuficiente y la Comisión Europea ya en 2011 propuso reformarla para que los tipos establecidos en esta directiva atendieran tanto a su contenido energético como a sus emisiones de CO<sub>2</sub>, aunque dicha propuesta no logró salir adelante y fue retirada en 2015 ante la falta de unanimidad en el Consejo.

Esta dualidad de componentes en los tipos impositivos (energético y medioambiental) es el que encontramos en la nueva propuesta de modificación de la DIE que incluye el Pacto Verde Europeo, cuya finalidad es asegurar que cada uno de estos productos energéticos internalicen el coste del carbono y tributen en función de su incidencia medioambiental. La directiva que debe modificarse ha quedado al margen de los objetivos de política climática de la UE, ya que, al establecer los distintos tipos mínimos aplicables, no tiene en cuenta las emisiones de GEI de estos productos ni su eficiencia energética, y tampoco fomenta fiscalmente el uso de la electricidad baja en carbono u otros productos energéticos y combustibles alternativos. Por tanto, resulta necesario rediseñar los tipos impositivos de estos productos de forma que recaiga una mayor carga tributaria en los que resulten más ineficientes y contaminantes, entre los que ya se encuentra la energía nuclear, de acuerdo con el reglamento sobre taxonomía de la UE.

En el paquete Objetivo 55 no encontramos ninguna alusión explícita a la energía nuclear, pero, debido a la importancia del reglamento de taxonomía, sí podemos entenderla comprendida entre las tecnologías limpias producción de energía eléctrica. En este reglamento de taxonomía se afirma que las inversiones nucleares que se lleven a cabo cumpliendo con los requisitos europeos de una gestión responsable de los residuos son inversiones verdes, por tanto, debería establecerse un marco normativo estable y fiscalmente atractivo para estas inversiones y, entre sus objetivos, se persigue establecer un marco común para todas ellas.

El Reglamento delegado (UE) 2022/1214 de la Comisión, de 9 de marzo de 2022, modificó el Reglamento delegado (UE) 2021/2139 para incluir los criterios técnicos de selección para las actividades económicas en los sectores del gas fósil y la energía nuclear con base en su potencial para contribuir a la descarbonización de la economía de la UE. Este documento reconoce que la ausencia de alternativas hipocarbónicas viables desde el punto de vista tecnológico y económico a una escala suficiente para satisfacer la demanda de energía de manera continua y fiable hace necesario incluir las actividades económicas relacionadas con la energía nuclear en el artículo 10.2 Reglamento (UE) 2020/852, que trata de las actividades económicas de transición. Además, el *Informe final del Grupo de Expertos Técnicos sobre Finanzas Sostenibles*<sup>63</sup> indica que «la generación de energía nuclear tiene prácticamente cero emisiones de gases de efecto invernadero en la fase de generación de energía» y que «los datos sobre la contribución sustancial potencial de la energía nuclear

<sup>63</sup> [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/documents/200309-sustainable-finance-teg-final-report-taxonomy\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/200309-sustainable-finance-teg-final-report-taxonomy_en.pdf)

a los objetivos de mitigación del cambio climático son abundantes y claros», reconociéndose las labores de investigación y desarrollo de nuevos reactores nucleares que utilicen, entre otras cosas, ciclos cerrados de combustible o conceptos de autorreproducción de combustible, y que minimicen la producción de residuos radiactivos de alta actividad, conocidos como «reactores de generación IV», que se están llevando a cabo por parte de una serie de Estados miembros que apuestan por esta tecnología para conseguir la descarbonización de sus sistemas energéticos utilizando las mejores tecnologías disponibles.

Además, varios de los planes de los Estados miembros incluyen la energía nuclear junto con la energía renovable entre las fuentes de energía a las que se debe recurrir para cumplir los objetivos climáticos, incluido el objetivo de descarbonización para 2050, fijados en el Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo.

A la vista de estos planes energéticos, la carga fiscal de la energía nuclear deberá ajustarse a su incidencia ambiental, en términos de emisiones contaminantes, de acuerdo con la taxonomía de la UE y el nuevo planteamiento que inspira la propuesta de directiva que modifica la DIE que, para la electricidad, establece un tipo mínimo de 0,15 €/GJ, que se aplicará también a los biocombustibles y biogás sostenible avanzados y a los combustibles renovables de origen no biológico como el hidrógeno renovable, además de otros instrumentos tributarios que recaigan sobre los residuos nucleares, siempre y cuando estos no se dupliquen o reiteren.

En la DIE tampoco encontramos ninguna referencia a la energía nuclear y, por ello, resultaría conveniente que, a la hora de establecer este nuevo marco fiscal para los productos energéticos, se incluyera alguna previsión al respecto y, sobre todo, sería necesario que se cuantifique de forma objetiva el riesgo que entraña, ya que es la Comisión Europea la que fija las normas de seguridad a las que todas las centrales europeas están sujetas y, por ello, siendo iguales estas normas para todas y siendo cumplidas debidamente, este riesgo debería ser el mismo. Con esta cuantificación objetiva, los Estados no podrían justificar la exigencia de nuevos tributos que recaen sobre riesgos indefinidos no debidamente dimensionados asociados a la energía nuclear, y especialmente aquellos que se establezcan de forma repetida y acumulada sobre otras figuras tributarias existentes, como ha hecho el Gobierno central y autonómico español sin ninguna finalidad extrafiscal.

Sería deseable a la hora de establecer este nuevo marco fiscal de la energía nuclear tener presente a la hora de establecer de definiciones que en materia de energía nuclear las disposiciones del tratado Euratom constituyen normas especiales en relación con las disposiciones del TFUE y prevalecen sobre estas últimas en caso de conflicto, tal y como resolvieron el Tribunal General de la Unión Europea (TGUE)<sup>64</sup>, y también el TJUE<sup>65</sup>, en el

<sup>64</sup> STGUE de 12 de julio de 2018, asunto T-356/15 (NFJ073073).

<sup>65</sup> STJUE de 22 de septiembre de 2020, asunto C-594/18 P (NFJ078799).

sentido de que un contrato por diferencias concedido para la construcción de la central Hinkley Point en Reino Unido no constituye una ayuda de Estado prohibida por los diversos tratados que rigen la UE, ya que el fomento de la energía nuclear constituye un objetivo de interés «común». De esta manera, se podrán evitar sentencias del TJUE como la referida al impuesto alemán sobre el combustible nuclear<sup>66</sup>, en la que se le niega el carácter de producto energético a efectos de la Directiva 2003/96/CE, y, por tanto, no puede ser objeto de la exención establecida en su artículo 14.1 a) porque no se encuentra recogido en la lista que figura en el artículo 2.1 de esta norma, que define el concepto de «productos energéticos», pero sin referencia alguna a la energía nuclear ni en este ni en ningún otro de sus preceptos, siendo esta la sentencia a la que se remitió el tribunal a la hora de enjuiciar el homónimo tributo español<sup>67</sup>.

Por otro lado, el reconocimiento contenido en este reglamento de taxonomía debería abrir la puerta a la financiación de proyectos nucleares con cargo a fondos europeos, tales como el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER), el Fondo de Innovación que financia proyectos innovadores en tecnologías bajas en carbono, como la nuclear de nueva generación, o el Programa Horizonte Europa, que financia proyectos que aborden desafíos globales, incluyendo la transición energética y la sostenibilidad, y que hasta ahora viene negándose a estos proyectos, tal y como se reconoce en la propuesta de Ley sobre la industria de cero emisiones netas, que incluye las tecnologías avanzadas para producir energía a partir de procesos nucleares con residuos mínimos del ciclo del combustible, pequeños reactores modulares y los mejores combustibles relacionados entre las tecnologías de cero emisiones netas cuya inversión y financiación será impulsada por la UE, lo cual está en perfecta sintonía con el Plan Industrial del Pacto Verde, el plan *REPowerEU* y la Ley de materias primas críticas de la UE, ya que se trata de una tecnología que asegura la continuidad del suministro eléctrico sin emisiones de CO<sub>2</sub>, ya que, por el momento, no contamos con los dispositivos de almacenamiento que serían necesarios para el funcionamiento seguro y rentable con fuentes de generación eléctrica exclusivamente renovables, tal y como hemos visto.

De acuerdo con esta clasificación y el tratamiento que debe dispensarse a los nuevos proyectos nucleares, no sería coherente establecer tributos que graven la energía nuclear como si de una tecnología contaminante se tratase, sobre todo, justificándose en la existencia de un riesgo controlado que en algunos casos ya se encuentra gravado por otros, siendo más apropiado equiparar su tratamiento fiscal al de las energías renovables hasta que el desarrollo de estas últimas alcance la madurez suficiente tanto desde el punto de vista tecnológico como económico y a una escala suficiente para satisfacer la demanda de energía de manera continua y fiable.

<sup>66</sup> STJUE de 4 de junio de 2015, asunto C-5/14 (NFJ066029).

<sup>67</sup> STJUE de 7 de noviembre de 2019, asuntos C-80/18 a C-83/18 acumulados (NFJ075363).

## 4. Conclusiones

El ambicioso objetivo climático que entraña el *Green Deal* debe ser alcanzado de forma justa, rentable y competitiva y, además, de una forma tecnológicamente neutra. Si atendemos a los distintos documentos y propuestas normativas que acompañan a dicho plan, como el *Fit for 55*, el reglamento sobre taxonomía de la UE y sus reglamentos delegados, el plan *REPowerEU*, el Plan Industrial del Pacto Verde, la Propuesta de Reglamento para mejorar la configuración del mercado de la electricidad de la Unión, la Propuesta de Ley sobre la industria de cero emisiones netas, la Ley de materias primas críticas de la UE y la Propuesta por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, deberá posicionarse de forma acorde a estos proyectos y a la normativa aprobada.

La Comisión Europea ha reconocido que la ausencia de alternativas limpias viables desde el punto de vista tecnológico y económico a escala suficiente para satisfacer la demanda de energía de manera continua y fiable hace necesario incluir las actividades económicas relacionadas con la energía nuclear entre las fuentes de energía a las que se debe recurrir para cumplir los objetivos climáticos. Siendo verdes las inversiones nucleares que se lleven a cabo cumpliendo con los requisitos europeos de una gestión responsable de los residuos, al igual que las renovables, la carga fiscal que asignar a la energía nuclear será el tipo mínimo de 0,15 €/GJ, tipo que se aplicará a la electricidad, a los biocombustibles y biogás sostenible avanzados y a los combustibles renovables de origen no biológico como el hidrógeno renovable. Este tipo mínimo deberá complementarse con los tributos que se establezcan sobre el riesgo asociado a esta tecnología de forma adecuada y, sobre todo, teniendo en cuenta que todas las centrales europeas cumplen las normas de seguridad en su operación, así como respecto a la gestión de los residuos que establece la UE para así evitar el establecimiento de tributos que lo graven repetida y acumulativamente sin ninguna finalidad extrafiscal, como ha ocurrido en España.

## Referencias bibliográficas

- Beck, U. (1998). *La sociedad del riesgo hacia una nueva modernidad*. Paidós.
- Bello Paredes, S. A. (2015). El ATC de Villar de Cañas: ese oscuro objeto de deseo. *Revista de Administración Pública*, 198, 331-359.
- Borrero Moro, C. J. (2016). La tributación de las actividades de riesgo tecnológico en España. *Crónica Tributaria*, 158, 83-108.
- Calvo Vérguez, J. (2013). La nueva fiscalidad de la energía. *Quincena Fiscal*, 4, 17-31.
- Checa González, C. (2010). La sujeción al IVA de la gestión de residuos radiactivos: Resolución de la DGT núm. 46/2010, de 19 enero. *Quincena Fiscal*, 10, 85-93.
- Coase, R. H. (1960). The Problem of Social Cost. *The Journal of Law and Economics*, 3, 1-44.
- Durán Vinuesa, L. F., Larriba del Apio, S. y Jiménez Carrascosa, A. (2022). Pequeños reactores modulares; el futuro de la energía nuclear. *Ingeniería Civil*, 201, 23-42.
- Esteve Pardo, J. (1999). *Técnica, riesgo y derecho. Tratamiento del riesgo tecnológico en el derecho ambiental*. Ariel.
- Herrera Molina, P. M. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Marcial Pons.
- Herrera Molina, P. M. (2000). *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Marcial Pons.
- López Espadafor, C. M.<sup>a</sup> (2016). *El derecho de propiedad ante la armonización fiscal*. Instituto de Estudios Fiscales. [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2016\\_23.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_23.pdf)
- Magariños, E. (17 de septiembre de 2024). El Vaticano clama ante la comunidad internacional por el fin de las armas atómicas y nucleares. *Vida Nueva Digital*. <https://www.vidanuevadigital.com/2024/09/17/el-vaticano-clama-ante-la-comunidad-internacional-por-el-fin-de-las-armas-atomicas-y-nucleares/>
- Morcillo, N. (27 de septiembre de 2024). La justicia de EE UU da luz verde a un inversor para pedir embargos contra España por el recorte de las renovables. *Cinco Días*. <https://cincodias.elpais.com/companias/2024-09-27/la-justicia-de-ee-uu-da-luz-verde-a-un-inversor-para-pedir-embargos-contra-espana-por-el-recorte-de-las-renovables.html>
- Ortega Maldonado, J. M. (2005). *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Ortiz Calle, E. (2016). Los impuestos energéticos de la Ley 15/2012: problemas comunitarios y constitucionales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 403, 111-140. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2016.4741>
- Ortiz Calle, E. (2017). Extrafiscalidad y constitución en la imposición energético-ambiental. En M.<sup>a</sup> L. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del sector eléctrico* (pp. 25-116). Tirant lo Blanch.
- Picot, W. (2021). ITER: el experimento de fusión más grande del mundo. *IAEA Bulletin*, 62(2).
- Pigou, A. C. (1920). *The Economics of Welfare*. MacMillan.
- Rozas Valdés, J. A. (2014). La tributación estatal sobre los residuos nucleares. *Quincena Fiscal*, 8, 21-48.
- Rozas Valdés, J. A. (2017). Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica. En M.<sup>a</sup> L. González-

Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del sector eléctrico* (pp. 119-146). Tirant lo Blanch.

Ruiz de Apodaca Espinosa, Á. M.<sup>a</sup> (2011). Nuevas perspectivas del derecho nuclear en Europa y en España. *Revista Electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja*, 9, 67-98.

Tax Foundation (2024). *Competitividad fiscal 2023*. Instituto de Estudios Económicos.

Valero Delgado, A., Valero Capilla, A. y Calvo Sevillano, G. (2021). *Los límites materiales de la transición energética*. Prensas de la Universidad de Zaragoza.

Varona Alabern, J. E. (2005). El tributo catalán creado por la ley de protección civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre. *Nueva Fiscalidad*, 6, 9-48.

**M.<sup>a</sup> Ángeles Díez Moreno.** Licenciada y doctora en Derecho por la Universidad Carlos III de Madrid. Profesora de Derecho Financiero y Tributario en el Máster Universitario en Asesoría Fiscal y en el Máster en Estudios Avanzados de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA y del Máster del Derecho de la Energía del Club Español de la Energía. Miembro de las asociaciones Aemener (Asociación Española de Mujeres de la Energía) y WIN (Women in Nuclear) de la Sociedad Nuclear Española. <https://orcid.org/0000-0003-3428-2715>

# El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su díscola base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad

**Fernando Serrano Antón**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Cátedra Jean Monnet EU FairTax.  
Universidad Complutense de Madrid (España)*

[serranoa@ucm.es](mailto:serranoa@ucm.es) | <https://orcid.org/0000-0002-9423-6166>

## Extracto

Este trabajo se centra: (i) en la legitimidad, desde una perspectiva jurídica, del gravamen temporal energético aprobado por el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, considerando el uso de la ley de emergencia; y (ii) en el contraste basado en el derecho y la jurisprudencia del TJUE con la implementación española del gravamen temporal energético sobre los beneficios extraordinarios de los proveedores de hidrocarburos para así determinar su compatibilidad con el derecho europeo. El análisis realizado nos lleva a mantener algunas dudas sobre el mecanismo legal utilizado por la Unión Europea para su aprobación, así como su compatibilidad con las libertades fundamentales de la Unión. También somos críticos con la forma de implantar en España este gravamen temporal energético previsto en el reglamento citado. Tanto el TJUE como el TEDH tendrán la última palabra.

**Palabras clave:** impuesto sobre beneficios extraordinarios; impuesto sobre la energía; contribución temporal de solidaridad; política fiscal de la UE; unanimidad; mayoría cualificada; contribución temporal de solidaridad española; principio de igualdad; no discriminación; principio de proporcionalidad.

Recibido: 12-07-2024 / Aceptado: 03-10-2024 / Publicado: 04-11-2024

Cómo citar: Serrano Antón, F. (2024). El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su díscola base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 201-240. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24119>



# The temporary energy contribution on energy operators' windfall profits in Spain: its controversial European legal basis, its problems of compatibility as an equivalent measure with the European Union regulation and its potential unconstitutionality

Fernando Serrano Antón

## Abstract

This paper focuses: (i) on the legitimacy, from a legal perspective, of the temporary energy levy approved by Council Regulation (EU) 2022/1854, considering the use of emergency law; and (ii) on the contrast based on the law and case law of the CJEU with the Spanish implementation of the temporary energy levy on the extraordinary profits of hydrocarbon suppliers in order to determine its compatibility with European law. The analysis carried out leads us to maintain some doubts about the legal mechanism used by the European Union for its approval, as well as its compatibility with the fundamental freedoms of the Union. We are also critical of the way in which this temporary energy tax provided for in the aforementioned regulation is implemented in Spain. Both the CJEU and the ECHR will have the last word.

**Keywords:** windfall profits tax; energy tax; temporary solidarity contribution; EU tax policy; unanimity; qualified majority; Spanish temporary solidarity contribution; principle of equality; non-discrimination; principle of proportionality.

Received: 12-07-2024 / Accepted: 03-10-2024 / Published: 04-11-2024

**Citation:** Serrano Antón, F. (2024). El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su discolor base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 201-240. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24119>



## Sumario

1. Introducción y antecedentes
  2. La fiscalidad como instrumento de la estrategia energética y del cambio climático de la Unión Europea
  3. Restricciones del derecho primario de la Unión Europea a las políticas fiscales energéticas de la Unión y los Estados miembros
  4. Base jurídica para la aprobación del Reglamento (UE) 2022/1854
    - 4.1. El controvertido uso del artículo 122 del TFUE
    - 4.2. ¿Por qué no utilizar el artículo 194 del TFUE como base jurídica para la contribución solidaria temporal?
  5. El gravamen español sobre beneficios extraordinarios en discusión: cuestiones legales y constitucionales
    - 5.1. Estructura jurídica y alcance de la contribución solidaria temporal española
    - 5.2. Persiguiendo el carácter parafiscal: ¿es constitucional el gravamen temporal sobre los operadores energéticos?
    - 5.3. El principio constitucional de igualdad como restricción al establecimiento de un gravamen sobre las ganancias extraordinarias
  6. El principio de proporcionalidad como una restricción al establecimiento de un gravamen a las ganancias extraordinarias
  7. Prohibición de restricciones (libertad de establecimiento y libre prestación de servicios) y de discriminaciones en la Unión Europea
  8. ¿Puede considerarse la contribución solidaria temporal española como una medida equivalente a la prevista en el Reglamento (UE) 2022/1854?
    - 8.1. La valoración de la base imponible de la contribución solidaria temporal
    - 8.2. La aplicación temporal de la contribución
    - 8.3. El destino de los ingresos recaudados por la contribución
  9. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

**Nota:** Este trabajo ha sido elaborado dentro de las actividades de la Cátedra Jean Monnet EU FairTax. El autor puede ser contactado a través del siguiente correo electrónico: [serranoa@ucm.es](mailto:serranoa@ucm.es).

## 1. Introducción y antecedentes

La actual crisis energética en Europa consiste en un aumento vertiginoso de los precios del gas que ha afectado también al precio de la electricidad. Los precios de la energía habían aumentado en Europa durante más de un año antes de la invasión rusa de Ucrania en febrero de 2022. Con la recuperación económica de 2021, la demanda mundial de gas natural volvió a los niveles anteriores a la pandemia y superó la oferta. Los precios europeos del gas natural aumentaron notablemente tras la invasión ilegítima de Ucrania y subieron tras las restricciones rusas a las exportaciones en junio de 2022. Dado que muchas centrales eléctricas funcionan con gas, los recortes en el suministro de gas natural provocaron un aumento de los precios de la electricidad, con el consiguiente incremento de los costes de las empresas y de los hogares por los gastos de energía.

Para algunas empresas, este aumento de los precios de la energía ha sido oportunista. Muchos operadores de energía han visto aumentar sus ganancias y el valor de sus acciones, obteniendo así rentas derivadas del aumento de los precios del carbón, el petróleo y el gas natural. Esto ha llevado a la obtención de ganancias inesperadas en el sector energético, que son rentas que no provienen de acciones directas y planificadas por una empresa, sino de cambios externos inesperados en las condiciones del mercado.

Al mismo tiempo, y aparte de lo anterior, los países se encuentran bajo distintas presiones presupuestarias debido a la recuperación económica post-COVID-19; las ayudas para los hogares y empresas vulnerables debido a los altos precios de la energía; la necesidad de contener la inflación; el mantenimiento de la seguridad energética, y la transición a las energías renovables.

Teniendo esto en cuenta, el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, de 6 de octubre de 2022, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los altos precios de

la energía<sup>1</sup>, incluye la introducción de un gravamen a los beneficios extraordinarios. Dicho de otra manera, y siguiendo el tenor literal del reglamento, se trata de una contribución solidaria temporal que grava el sector de los combustibles fósiles en un marco armonizado para evitar los efectos negativos en el mercado energético europeo causados por medidas nacionales descoordinadas. La contribución solidaria sobre el sector de los combustibles fósiles define los beneficios extraordinarios basándose en el método de los ingresos medios (Nicolay *et al.*, 2023, p. 8). El extraño proceso de toma de decisiones fue iniciado por la Comisión Europea al proponer un paquete de medidas de emergencia para mitigar los altos precios de la energía para los consumidores vulnerables en virtud del artículo 122 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). La propuesta de la Comisión sobre la contribución solidaria temporal fue adoptada por el Consejo en el sorprendente plazo de un mes.

En España, se aprobó la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias<sup>2</sup>, supuestamente para reforzar el denominado «Pacto de Rentas», que busca beneficiar a los más desfavorecidos y vulnerables en el escenario económico inflacionista y de crisis energética. En el artículo 1 se reguló el establecimiento de una contribución temporal sobre los proveedores de energía. Es importante señalar que esta contribución solidaria temporal inició su trámite legislativo antes de la aprobación del Reglamento (UE) 2022/1854. Por lo tanto, el procedimiento legislativo español tuvo que acomodar algunos aspectos legales para que pudiera ser considerado una medida nacional equivalente a la contribución temporal de la UE, prevista en el citado reglamento.

En las páginas que siguen nos proponemos analizar:

- La legitimidad de la contribución solidaria temporal desde una perspectiva jurídica considerando el uso de una norma prevista para una emergencia para adoptar el reglamento del Consejo y la base jurídica para su aprobación.
- La legislación y jurisprudencia europeas en contraste con el gravamen español sobre los beneficios inesperados obtenidos por los proveedores de hidrocarburos para determinar su compatibilidad con la legislación europea.
- La contribución solidaria temporal española teniendo en cuenta las críticas vertidas por el mundo jurídico en dos aspectos: su supuesta constitucionalidad y su validación como medida nacional equivalente.

<sup>1</sup> DOUE 261, de 7 de octubre de 2022. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-M-2022-81456#:~:text=La%20contribuci%C3%B3n%20solidaria%20temporal%20debe,energ%C3%A9tica%20en%20el%20mercado%20interior>

<sup>2</sup> BOE de 28 de diciembre. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2022-22684>

## 2. La fiscalidad como instrumento de la estrategia energética y del cambio climático de la Unión Europea

Antes de estudiar la contribución solidaria temporal, resulta necesario conocer las competencias de la UE en materia de energía para identificar la base jurídica y la interacción entre energía y fiscalidad. El suministro de energía y los impuestos están estrechamente relacionados. En el marco europeo, los impuestos –principalmente, el IVA y los impuestos especiales– representan una parte sustancial del precio final de los productos energéticos, particularmente, en el sector de los combustibles. Por ello, la fiscalidad debería desempeñar un papel clave en la consecución de los objetivos establecidos por la UE y sus políticas energéticas y de cambio climático (Liobikienė *et al.* (2019); Traversa y Wolff, 2016, p. 387). Un ejemplo de lo anterior se plasmó en la contribución solidaria temporal aprobada a través del Reglamento (UE) 2022/1854.

La Comisión Europea, en el año 2023, se comprometió a adoptar políticas que contribuyesen a los retos establecidos en el Pacto Verde Europeo, en particular, lograr la neutralidad de carbono para 2050 y acelerar y facilitar la transición de los combustibles fósiles hacia tecnologías de energías renovables y limpias<sup>3</sup>. La Comisión Europea también se encuentra impulsando el mercado interior de la energía para hacer que la energía sea más segura, más sostenible y más asequible<sup>4</sup>. La Comisión, sobre el particular, ha manifestado que:

si bien cada país de la UE elige su propia combinación energética, existen reglas comunes que se aplican al mercado energético de la UE. Estas van desde normas para garantizar que la cadena de suministro de energía sea lo más eficiente y segura posible hasta el establecimiento de objetivos en materia de eficiencia energética, energías renovables e interconexiones transfronterizas<sup>5</sup>.

La directiva sobre impuestos energéticos de la UE contiene normas para gravar los productos energéticos utilizados como combustible para motores, combustible para calefacción y electricidad<sup>6</sup>. Sin embargo, la directiva ya no está alineada con el marco regulatorio y los

<sup>3</sup> Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. The European Green Deal. COM(2019) 640 final. 11 de diciembre de 2019.

<sup>4</sup> Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Energy 2020: A Strategy for Competitive, Sustainable and Secure Energy. COM(2010) 639 final. 10 de noviembre de 2010.

<sup>5</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones. *Una estrategia marco para una Unión Energética resiliente con una política de cambio climático orientada al futuro*. COM(2015) 080 final. 25 de febrero de 2015.

<sup>6</sup> Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el marco comunitario de fiscalidad de los productos energéticos y de la electricidad.

objetivos políticos de la UE en el área del clima y la energía. Por ejemplo, no existe ningún vínculo entre los tipos impositivos mínimos de los combustibles y su contenido energético o sus emisiones de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>). La directiva tampoco refleja la combinación actual de productos energéticos en el mercado de la UE. Por ejemplo, un examen de las normas de esta directiva nos lleva a concluir que la actual exención fiscal obligatoria para el combustible utilizado en el transporte aéreo y marítimo internacional no se ajusta a los objetivos climáticos de la UE, ya que no tiene en cuenta su impacto en el medioambiente. Al mismo tiempo, la exención puede aumentar la carga fiscal para otros sectores y hogares, al tiempo que genera un estado de desigualdad entre los diferentes modos de transporte<sup>7</sup>. Por lo tanto, los Estados miembros deben realizar esfuerzos para racionalizar el uso de beneficios fiscales, aunque solo sea para preservar la capacidad de generar ingresos para sus presupuestos.

Dadas las circunstancias, la Comisión está llevando a cabo una revisión de la directiva sobre fiscalidad de la energía para identificar la forma en la que se gravan los productos energéticos en la UE y garantizar que se reflejen mejor los retos climáticos previstos por la UE. En este contexto, el paquete «Objetivo 55» (*Fit for 55*), tal y como ha sido diseñado por la Comisión Europea, contiene un conjunto de propuestas para revisar y actualizar la legislación de la UE y establecer nuevas iniciativas con el objetivo de garantizar que las políticas de la UE estén en consonancia con los objetivos climáticos acordados por el Consejo y el Parlamento Europeo. El Objetivo 55 se refiere a la pretensión de la UE de reducir las emisiones netas de gases de efecto invernadero (GEI) en, al menos, un 55 % para 2030. Su objetivo es alinear la legislación de la UE con el objetivo de 2030<sup>8</sup>. El 25 de abril de 2023 se adoptaron los siguientes cinco instrumentos legales como parte del citado paquete Objetivo 55:

- Una revisión de la directiva sobre el sistema de comercio de emisiones.
- Una revisión de la directiva de aviación.
- Una modificación del reglamento de transporte marítimo de seguimiento, información y verificación.
- Un reglamento por el que se crea un Fondo Social para el Clima.
- Un reglamento por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera de carbono (MAFC o CBAM, por sus siglas en inglés, *carbon border adjustment mechanism*).

<sup>7</sup> Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (2021). *La fiscalidad en apoyo de la transición verde: una visión general y una evaluación de las prácticas fiscales existentes para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero: informe final*. Oficina de Publicaciones. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/343194>

<sup>8</sup> DOUE L 130, de 16 de mayo de 2023. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L:2023:130:TOC>

El paquete tiene como objetivo proporcionar un marco coherente y equilibrado para alcanzar los objetivos climáticos de la UE. Garantiza una transición justa y socialmente equitativa y mantiene y refuerza la innovación y la competitividad de la industria de la UE. Lo hace garantizando al mismo tiempo la igualdad frente a los operadores económicos de terceros países que sustentan la posición de la UE como líder en la lucha global contra el clima. Este es el marco legal básico en el que se incluye la aprobación de la contribución solidaria temporal para los operadores energéticos. Junto con todo ello, debe incluirse el argumento adicional, que no es otro que la ley de emergencia de la UE.

### 3. Restricciones del derecho primario de la Unión Europea a las políticas fiscales energéticas de la Unión y los Estados miembros

Los Estados miembros de la UE deben enfrentar numerosas limitaciones a su soberanía fiscal, en particular, las derivadas del derecho internacional y de los tratados de la UE, así como por los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (OMC)<sup>9</sup> y los tratados para evitar la doble imposición internacional<sup>10</sup>. Sin embargo, las restricciones más importantes que afectan a los impuestos derivados de los tratados de la UE son la prohibición de las ayudas estatales y la vulneración de las libertades fundamentales de la UE<sup>11</sup>.

El artículo 110 del TFUE impide a los Estados miembros gravar los productos originarios de otros Estados miembros con más impuestos que los productos nacionales similares, y el artículo 111 prohíbe a los Estados miembros conceder subvenciones a la exportación en forma de devoluciones de impuestos, al señalar que «los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o

---

<sup>9</sup> Los límites derivados de los acuerdos integrantes de la OMC generalmente se refieren a la imposición indirecta, como los ajustes fiscales en frontera y los derechos de aduanas. Cfr. artículos II y III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT, del inglés *General Agreement on Tariffs and Trade*). También tienen que ver con la energía y los acuerdos comerciales bilaterales, y así lo tratan Biermann y Brohm (2004).

En lo que se refiere a los acuerdos integrantes de la OMC y la energía, véanse Cottier (2009); Selivano-va (2007).

Consúltense también el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS, GATS en sus siglas en inglés, *General Agreement on Trade in Service*), sobre todo, el artículo 2, y el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC), en particular, el artículo 4. Véase Schön (2004).

<sup>10</sup> Consúltense Lang (2013), Reimer y Rust (2015).

<sup>11</sup> Véase Dashwood *et al.* (2011). Véase también la STJCE de 3 de abril de 1968, asunto C-28-67, caso Molkerei-Zentrale (NFJ094220).

indirectamente». Se debe velar por aplicar tanto la prohibición de no discriminación como la de concesión de subvenciones a través de devoluciones, a la vista de la actual regulación de la UE sobre la energía y el reglamento por el que se aprueba la contribución solidaria principal. Sin embargo, el artículo 110 del TFUE es una disposición que se ha aplicado en numerosas ocasiones por la jurisprudencia del TJUE en procedimientos de infracción por algunos Estados miembros de la UE, lo que demuestra que, a la vista de los cambios habidos, debe tenerse muy en cuenta en el ámbito de la fiscalidad de la energía por si concurre alguna situación discriminatoria.

Como se ha explicado a tenor del contenido del artículo 110 del TFUE, ningún Estado miembro debe imponer directa o indirectamente a los productos de otros Estados miembros ningún impuesto interno de cualquier tipo que exceda del impuesto directa o indirectamente a productos nacionales similares. Además, ningún Estado miembro impondrá a los productos de otros Estados miembros ningún impuesto interno de tal naturaleza que proporcione una protección indirecta a sus productos. Así ha sido declarado por el TJUE, que consideró que el artículo 110 del TFUE completa las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente. Su objetivo es garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia mediante la eliminación de todas las formas de protección que puedan resultar de la aplicación de impuestos internos que discriminen los productos procedentes de otros Estados miembros<sup>12</sup>.

El artículo 110 del TFUE solo puede aplicarse si en el mercado de referencia existe un bien nacional competidor. Por lo tanto, un tratamiento específico y diferenciado de los bienes importados en comparación con los bienes nacionales es un requisito primordial para su aplicación. Evaluar la comparabilidad es un paso esencial en el análisis, ya que puede surgir discriminación no solo entre productos importados y nacionales que son idénticos, sino también entre aquellos que son simplemente «similares»<sup>13</sup>. Dicho de otro modo, si los productos son comparables y están sujetos a un trato diferente, el Estado miembro no tiene ninguna posibilidad de justificar esta diferencia, como ocurre con otras libertades fundamentales, como la libertad de circulación de personas y de servicios (Terra y Wattel, 2005, p. 85).

Con respecto a la fiscalidad de la energía y el posible conflicto entre el artículo 110 del TFUE y los objetivos políticos destinados a regímenes fiscales diferenciados según el tipo de energía producida o utilizada, cabe señalar que el TJUE ya ha admitido que las fuentes de energía no son necesariamente comparables. En el caso *Air Liquide*, el TJUE no consideró que un impuesto sobre la fuerza motriz fuera contrario al artículo 110 del TFUE porque:

<sup>12</sup> STJCE de 15 de junio de 2006, asuntos C-393/04 y C-41/05, caso *Air Liquide Industries Belgium, SA* (NFJ094222).

<sup>13</sup> STJCE de 8 de abril de 2008, asunto C-167/05, caso *Comisión contra Reino de Suecia* (NFJ028102).

El hecho de que la exención concedida se refiera a los motores utilizados para el transporte de gas natural no es suficiente para demostrar que el impuesto es discriminatorio, ya que [...] no parece que el gas natural sea un producto análogo al gas industrial ni un producto que compita con él<sup>14</sup>.

Cabría preguntarse si se podrían tener en cuenta elementos que no están vinculados a las características intrínsecas del producto y/o a su sustitución por otros productos según los consumidores, como el método y el lugar de producción, para establecer que las fuentes de energía difieren a efectos del artículo 110 del TFUE. La respuesta a esta pregunta es crucial para evaluar la discrecionalidad jurídica que se deja a los Estados miembros para utilizar impuestos indirectos para promover la energía basada en fuentes renovables (electricidad) frente a la energía clásica producida a partir de recursos fósiles y uranio (energía nuclear).

Además, podría estar justificado, según los objetivos de la política energética de la UE antes mencionados, favorecer no solo ciertas formas de producción de energía, sino también ciertos procesos de distribución. De hecho, existen pruebas de que la distancia del transporte y el voltaje son los dos parámetros principales que causan pérdidas de electricidad; así, las redes de alto voltaje en toda la UE, que es el medio de transporte de energía preferido, tienen desventajas desde una perspectiva ambiental, ya que producen cierto desperdicio de energía y un aumento de los costos.

Por lo tanto, utilizar los impuestos para fomentar la producción local de energía podría ser parte de una política energética sólida (OCDE, 2019). Esto implica que los regímenes fiscales nacionales diseñados para lograr ese objetivo sean compatibles con el artículo 110 del TFUE. Desde esta perspectiva, cabría preguntarse si la producción local de electricidad podría considerarse como un tipo de electricidad diferente a la producida más lejos del lugar de consumo. Esta pregunta específica aún no ha sido abordada explícitamente por el TJUE. Sin embargo, el tribunal ya se pronunció sobre la legislación nacional sobre impuestos energéticos que diferencia entre métodos de producción. En el caso Outokumpu, el TJUE reconoció que:

El artículo [110] no impide que el tipo de un impuesto interno sobre la electricidad varíe según la forma en que se produce la electricidad y las materias primas utilizadas para su producción, en la medida en que esta diferenciación se base, como se desprende del propio tenor de las cuestiones prejudiciales, en consideraciones medioambientales<sup>15</sup>.

Sin embargo, no está claro si un impuesto que grava la energía en función de la distancia entre el lugar de producción y el lugar de consumo podría asimilarse a un impuesto que varía

<sup>14</sup> STJCE de 15 de junio de 2006, asuntos C-393/04 y C-41/05, caso Air Liquide Industries Belgium, SA (NFJ094222), apartado 56.

<sup>15</sup> STJCE de 2 de abril de 1998, asunto C-213/96, caso Outokumpu Oy (NFJ074722), apartado 31.



según el proceso de producción. De hecho, se podría argumentar que tal sistema tendría necesariamente la consecuencia de gravar la energía importada con una tasa más alta que la energía producida internamente. En el mismo caso, el TJUE también afirmó que el Tratado de la UE (TUE) impide que un impuesto especial que forma parte de un sistema nacional de tributación sobre las fuentes de energía se aplique a la electricidad de origen nacional a tipos que varían según su método de producción, mientras que se aplica a la electricidad importada un tipo fijo, cualquiera que sea su método de producción<sup>16</sup>.

A la luz de esta jurisprudencia, un impuesto sobre la energía basado en la distancia en la que se encuentra su lugar de producción podría considerarse una discriminación de facto<sup>17</sup>. Teniendo en cuenta la primacía de los objetivos del mercado interior sobre la legislación de los Estados miembros, parece bastante probable que una medida fiscal interna (como un impuesto sobre la electricidad basado en el lugar de producción) que implique una discriminación de facto entre bienes nacionales e importados sea considerada incompatible con el artículo 110 del TFUE. Esto se aplicaría a menos que el TJUE considerase aceptable justificar la diferenciación por consideraciones ambientales<sup>18</sup>. Por lo tanto, una medida de este tipo debería adoptarse en el ámbito de la UE, por ejemplo, modificando la Directiva 2003/96/CE, sobre fiscalidad de la energía, o el Reglamento (UE) 2022/1854, que aprueba la contribución solidaria temporal.

## 4. Base jurídica para la aprobación del Reglamento (UE) 2022/1854

### 4.1. El controvertido uso del artículo 122 del TFUE

El reglamento del Consejo sobre una intervención de emergencia para hacer frente a los altos precios de la energía<sup>19</sup>, adoptado el 30 de septiembre de 2022, propuso la introducción de una contribución solidaria temporal para el sector de los combustibles fósiles, basada en el gravamen de los beneficios inesperados, de acuerdo con el artículo 122.1 del TFUE. Este artículo, que se considera la base legal de la citada contribución, establece lo siguiente:

Sin perjuicio de otros procedimientos previstos en los Tratados, el Consejo, a propuesta de la Comisión, podrá decidir, en un espíritu de solidaridad entre los Estados miembros, las medidas adecuadas a la situación económica, en caso de que surjan dificultades graves en el suministro de determinados productos, en particular en el ámbito de la energía.

<sup>16</sup> *Idem*, apartado 41.

<sup>17</sup> *Idem*, apartado 36.

<sup>18</sup> STJCE de 24 de febrero de 2015, asunto C-512/13, caso Sopora (NFIJ057315), apartado 27.

<sup>19</sup> Véase <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022R1854&qid=1690458396226>

Los Estados miembros Estonia, Hungría y Polonia expresaron sus dudas sobre la utilización del artículo 122 del TFUE y, en el voto por mayoría cualificada, dos Estados, Polonia y Eslovaquia, votaron en contra de la aprobación del citado reglamento del Consejo.

La relación entre las instituciones de la UE y los Estados miembros se basa en competencias. Dentro de sus atribuciones, el derecho de la UE tiene primacía sobre el derecho nacional y los Estados miembros deben cumplirlo. La UE, por otra parte, no puede exceder su mandato ni se permite a las instituciones europeas apartarse de las normas y procedimientos establecidos en los tratados en el ejercicio de sus competencias<sup>20</sup>.

En la propuesta de reglamento del Consejo, de 14 de septiembre de 2022, ya se reconocía «el carácter políticamente sensible de la propuesta», así como «la urgencia de su elaboración para que el Consejo pudiera adoptarla a tiempo», con lo que se pretendía justificar que no se llevara a cabo una consulta específica al respecto con las partes interesadas ni una evaluación de impacto. La verdad es que los augurios tras la primera propuesta del Consejo no eran precisamente los mejores en términos de legalidad y oportunidad.

Especialmente en el contexto del debate europeo sobre la introducción de este tipo de contribuciones o impuestos sobre los beneficios inesperados a otros sectores a través de la base legal utilizada para el Reglamento (UE) 2022/1854, hay que tener en cuenta que su naturaleza se encuentra muy próxima a los impuestos sobre la renta, si bien con dos especialidades: ni se precisa la unanimidad en el Consejo de la UE ni existe obligación de que el Parlamento Europeo manifieste su opinión. Las diferencias entre la directiva y el reglamento consisten en que las directivas definen el marco y la orientación general para los nuevos impuestos sobre la renta, mientras que un reglamento es un acto jurídico vinculante que todos los Estados miembros de la UE deben implementar en su totalidad, sin flexibilidad alguna. Además, una directiva es un acto jurídico que establece un objetivo que deben alcanzar todos los países de la UE. Sin embargo, queda a discreción de cada país promulgar su propia legislación para lograr este objetivo. En el presente caso, en el que se ha utilizado el reglamento, se ha introducido cierta flexibilidad al proveer a los Estados miembros con una opción. Así, el legislador español ha optado por aprobar una medida equivalente a la contribución solidaria temporal, ya que así lo permite el Reglamento (UE) 2022/1854 a los Estados miembros, siempre que se respeten los fundamentos del reglamento de la UE, y en lugar de la aplicación del reglamento de la UE de forma directa<sup>21</sup>.

Volviendo a las raíces del contexto económico de la norma europea, los Estados miembros se enfrentaron a algunas perturbaciones en el suministro de gas natural en el año 2022,

<sup>20</sup> Véanse Erdős y Czoboly (2022); Garben y Govaere (2017, pp. 5-8); Lammers y Kuźniacki (2023); Ligneux (2023); Van Brederode y Casano (2023).

<sup>21</sup> Para obtener más información sobre los diferentes tipos de legislación, véase [https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation\\_en](https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_en)

lo que provocó un aumento de los precios del gas natural y la electricidad. El Consejo de la UE sostuvo que esta situación constituía una grave dificultad en el suministro de productos energéticos de gas y electricidad en el sentido del artículo 122.1 del TFUE<sup>22</sup>. En particular, el objetivo del uso del reglamento consistiría en evitar medidas nacionales no coordinadas que pudieran afectar al funcionamiento del mercado interior de la energía. Además, los ingresos deberían ayudar a financiar las medidas de los Estados miembros en apoyo de los consumidores más vulnerables de electricidad, como los hogares, las pymes y las industrias con un uso intensivo de energía.

El Consejo mantuvo que este esfuerzo coordinado era necesario para garantizar que la crisis no provocase daños duraderos para los consumidores y la economía, preservando al mismo tiempo la sostenibilidad de las finanzas públicas<sup>23</sup>. La normativa aprobada relativa al gravamen sobre los beneficios extraordinarios tiene carácter general con ciertas opciones para los Estados. Es decir, contiene medidas opcionales para los Estados miembros y, al igual que las directivas, les concede libertad nacional en muchos aspectos, como, por ejemplo, la aprobación de medidas equivalentes, que deberían ser objeto de posterior análisis sobre su grado de compatibilidad. Esto nos hace plantearnos dudas sobre hasta qué punto el objetivo de coordinación y no dispersión normativa entre los Estados miembros de la UE se ha conseguido.

Volviendo sobre la base jurídica, la redacción del artículo 122 del TFUE es muy ambigua y confusa, pero el presupuesto de facto para utilizar este mecanismo consiste literalmente en «graves dificultades en el suministro de determinados productos, especialmente en el ámbito de la energía». ¿Esta circunstancia se dio en octubre de 2022? ¿Es suficiente que se produzcan algunas interrupciones en el suministro de gas natural que provoquen un aumento de los precios? Así, la doctrina mantiene que la decisión de utilizar el artículo 122 del TFUE para introducir la contribución solidaria temporal por parte de la UE podría haber sido analizada con mayor profundidad (Lammers y Kuźniacki, 2023). Es cierto que se podría considerar que la crisis de la UE es consecuencia de la guerra de Ucrania, de la inflación y de la pospandemia de la COVID-19 que dio origen a los fondos *NextGeneration*, aunque esto, lógicamente, no tenga que ver con dificultades severas en el suministro de determinados productos en el ámbito de la energía.

El artículo 122 del TFUE puede calificarse de instrumento jurídico que no estimula ni promueve la legitimación democrática de las instituciones comunitarias al no exigir la unanimidad de todos los Estados miembros ni la opinión del Parlamento Europeo. Algunos estudiosos van más lejos cuando argumentan que el uso de este tipo de instrumentos legales en la UE da lugar a una falta de legitimidad democrática. Además, entienden que puede considerarse

<sup>22</sup> Reglamento (UE) 2022/1854, página 4 (7).

<sup>23</sup> *Idem*, página 4 (6).

una interferencia de la UE en la política fiscal de los Estados miembros que es contraria a la atribución de competencias realizada por los Estados miembros.

## 4.2. ¿Por qué no utilizar el artículo 194 del TFUE como base jurídica para la contribución solidaria temporal?

En epígrafes anteriores hemos criticado el uso del artículo 122 del TFUE como base legal para la aprobación del Reglamento (UE) 2022/1854. De hecho, no haber utilizado como base jurídica para la aprobación de la contribución solidaria temporal el artículo 194 del TFUE resulta muy controvertido, ya que es *lex specialis* en el ámbito de la energía. Recordemos el contenido del artículo 194 del TFUE:

1. En el contexto del establecimiento o funcionamiento del mercado interior y teniendo en cuenta la necesidad de preservar y mejorar el medio ambiente, la política energética de la Unión tendrá como objetivo, en un espíritu de solidaridad entre los Estados miembros:

- a) garantizar el funcionamiento del mercado de la energía;
- b) garantizar la seguridad del abastecimiento energético en la Unión;
- c) promover la eficiencia y el ahorro energéticos y el desarrollo de fuentes de energía nuevas y renovables; y
- d) promover la interconexión de las redes energéticas.

2. Sin perjuicio de la aplicación de otras disposiciones de los Tratados, el Parlamento Europeo y el Consejo, actuando con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, establecerán las medidas necesarias para alcanzar los objetivos a que se refiere el apartado 1.

No afectarán al derecho de un Estado miembro a determinar las condiciones de explotación de sus recursos energéticos, su elección entre diferentes fuentes de energía y la estructura general de su suministro energético, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 192, apartado 2, letra c).

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, el Consejo, por unanimidad, con arreglo a un procedimiento legislativo especial y previa consulta al Parlamento Europeo, establecerá las medidas a que se refiere dicho apartado cuando sean esencialmente de carácter fiscal.

La doctrina ha mantenido, con carácter general, que este artículo 194 del TFUE es más adecuado que el artículo 122, que ha sido la base jurídica para aprobar la aportación temporal de solidaridad mediante el Reglamento (UE) 2022/1854. La realidad es que no se

produjeron en los años 2021 y 2022 graves dificultades de suministro. Por otro lado, evitar la aplicación del artículo 194.3 del TFUE supone también eliminar la regla de la unanimidad para asuntos fiscales que, como se ha analizado, no se produjo en la aprobación del reglamento en discusión y supone que el texto legal no tuviera que ser examinado por el Parlamento Europeo (Bertocco, 2023).

Esta reflexión debería haberse hecho en ambas instituciones europeas, es decir, la Comisión Europea al preparar la propuesta y el Consejo de la UE al aprobarla. Se debería haber analizado si era posible haber adoptado una decisión menos restrictiva y un mecanismo menos gravoso para los ciudadanos europeos. Además, la falta de identificación de la base jurídica adecuada produce consecuencias prácticas. La ilegalidad del acto resultante puede impugnarse ante el TJUE en virtud de los artículos 263 y 267 del TFUE. Además, tal como establece el artículo 277 del TFUE, aunque haya expirado el plazo previsto en el párrafo sexto del artículo 263, cualquiera de las partes de un litigio en el que se cuestione un acto de alcance general adoptado por una institución, órgano u organismo de la UE podrá recurrir al TJUE alegando la inaplicabilidad de dicho acto por los motivos previstos en el párrafo segundo del artículo 263.

En otro orden de cosas, un Estado miembro podría exponerse a un procedimiento de infracción al incumplir las obligaciones establecidas por el Reglamento (UE) 2022/1854. Un ejemplo de ello podría ser España al haber violado el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4.3 del TUE al no seguir la literalidad del contenido jurídico del reglamento de la UE sobre la contribución temporal solidaria. Lógicamente, el Estado miembro en cuestión podría defenderse de estas acusaciones invocando la ilegalidad del Reglamento (UE) 2022/1854 y motivándolo, como se indicó anteriormente.

Sin embargo, como ha afirmado el TJUE, el tribunal también podría encontrar medidas nacionales contrarias al derecho de la UE si existieran alternativas menos restrictivas<sup>24</sup>. Además, queda demostrado que la carga de la prueba no exige que los Estados miembros demuestren que ninguna otra medida concebible podría alcanzar el mismo objetivo.

Adicionalmente, existe un argumento extra que ha sido utilizado por el TJUE para evitar la valoración de la decisión jurídica adoptada por los Estados. Se trata de la doctrina del error manifiesto. El criterio del error manifiesto fue aplicado por el TJUE (Gran Sala) en la evaluación de una de las directivas fiscales de la UE, en concreto, la Directiva 2006/112/CE<sup>25</sup>:

Se entiende que, cuando el legislador de la UE adopta una medida fiscal, debe tomar decisiones políticas, económicas y sociales, y clasificar intereses divergentes

<sup>24</sup> STJCE de 28 de abril de 2009, asunto C-518/06, caso Comisión contra Italia (NSJ029214), apartados 45-49.

<sup>25</sup> STJUE de 7 de marzo de 2017, asunto C-390/15, caso RPO (NFJ065625), apartado 54.

o realizar evaluaciones complejas. En consecuencia, en ese contexto debe concedérsele una amplia facultad de apreciación, de modo que el control jurisdiccional del cumplimiento de las condiciones previstas en el apartado anterior de esta sentencia debe limitarse al control del error manifiesto.

En conclusión, como se ha podido observar, existen diferentes opiniones sobre la base jurídica de la contribución solidaria temporal que crean inseguridad jurídica y confusión, lo que ha llevado a los operadores energéticos a impugnar el mecanismo legal para introducir este gravamen. Por ello, el TJUE deberá decidir sobre la base legal adoptada para aprobar el Reglamento (UE) 2022/1854, y así reponer la seguridad jurídica en esta materia<sup>26</sup>.

## 5. El gravamen español sobre beneficios extraordinarios en discusión: cuestiones legales y constitucionales

### 5.1. Estructura jurídica y alcance de la contribución solidaria temporal española

A la vista del Reglamento (UE) 2022/1854 y su contraste con las medidas equivalentes aprobadas por los Estados miembros, España ha sido probablemente el único país que ha utilizado una categoría no tributaria de carácter tan estrafalario y extraño como es la contribución temporal solidaria. El resto de los Estados miembros otorga carácter fiscal al citado gravamen.

El gravamen temporal sobre operadores energéticos es la implementación de la contribución temporal energética prevista por el Reglamento (UE) 2022/1854. Ahora bien, como tendremos ocasión de ver, se diferencia enormemente del citado reglamento y de las medidas introducidas por el resto de los Estados miembros de la UE, lo que pone a las empresas españolas en una peor condición respecto a sus competidores europeos para tal fin.

El nuevo gravamen temporal se califica legalmente como una prestación patrimonial de carácter público no tributario (PPPNT) con sujeción a lo dispuesto en la ley que lo aprueba y, adicionalmente, a las leyes generales presupuestarias y tributarias. Las «prestaciones tributarias» pueden definirse como tributos recaudados coercitivamente para financiar el gasto público, y las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias son todas las demás contribuciones recaudadas coercitivamente por el Estado, que sirven a fines de interés general. En el artículo 1 de la Ley 38/2022 se regula el establecimiento de una contribución temporal a los proveedores de energía en forma de PPPNT. Esto se justifica, según

---

<sup>26</sup> Véase Valle (2022).

se indica en el preámbulo de la ley, por la necesidad de reforzar el Pacto de Rentas en un momento de inflación creciente. Se considera que esta finalidad es de interés general, por lo que, a tenor del legislador, resulta adecuado utilizar este instrumento no tributario de intervención estatal en la economía. Se centra en el sector de los proveedores del sector energético, según se indica, porque son los que más se han beneficiado del aumento de los precios de los carburantes.

Según lo dispuesto en esta ley, la contribución solidaria es temporal para los años 2023 y 2024. Sin embargo, la propia ley exige que el Gobierno analice los resultados del gravamen en el último trimestre de 2024 y evaluará si debe mantenerse de forma permanente<sup>27</sup>. La Comisión Europea, sobre el carácter temporal del gravamen, ha insistido en su carácter temporal, y ello para no perjudicar las inversiones de estos operadores energéticos y preservar el mercado interior.

Según el artículo 1.1 de la Ley 38/2022, grava a las siguientes personas durante los ejercicios 2023 y 2024:

- Las personas o entidades que tengan la consideración de operador principal en los sectores energéticos de acuerdo con las Resoluciones de 10 de diciembre de 2020, de 16 de diciembre de 2021 y de 9 de junio de 2022. Tendrán la consideración de operadores principales en los sectores energéticos las personas o entidades que desarrollen en España actividades de producción de crudo de petróleo o gas natural, minería de carbón o refino de petróleo y que generen, en el año anterior al del nacimiento de la obligación de pago de la prestación, al menos el 75 % de su volumen de negocios a partir de actividades económicas en el ámbito de la extracción, la minería, el refinado de petróleo o la fabricación de productos de coquería a que se hace referencia en el Reglamento (CE) 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE revisión 2 y por el que se modifica el Reglamento (CEE) 3037/90 del Consejo y determinados reglamentos de la CE sobre aspectos estadísticos específicos.

<sup>27</sup> En cuanto al carácter temporal de este tipo de medidas, tal y como establecen la ley y el reglamento comunitario por el que se aprueba la aportación solidaria temporal, cabe señalar que su origen está ligado a su ejecución por un plazo de dos años. Sin embargo, una enmienda durante el procedimiento parlamentario añadió el apartado 13 al artículo 1, que dice lo siguiente:

13. En el último trimestre de 2024, el Gobierno realizará una revisión de los resultados del impuesto y evaluará si debe mantenerse de forma permanente. Esta revisión considerará la situación de los sectores afectados, la evolución de los precios de los productos energéticos y el efecto acumulativo de la tasa junto con el Impuesto sobre Sociedades. Previamente, en el último trimestre de 2023, el Gobierno elaborará un informe intermedio correspondiente al primer año de aplicación de la tasa.

Para terminar con el elemento subjetivo del hecho imponible, de acuerdo con el artículo 1.2 de la Ley 38/2022, estarán exentas del pago del gravamen las personas y entidades a las que se refiere el primer párrafo del apartado anterior en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al año 2019 sea inferior a 1.000 millones de euros.
- Que el importe neto de la cifra de negocios correspondiente, respectivamente, a los años 2017, 2018 y 2019, derivado de la actividad que hubiera determinado su consideración como operador principal de un sector energético no exceda del 50 % del total del importe neto de la cifra de negocios del año respectivo.

Cuando las personas y entidades a que se refiere el apartado 1 formen parte de un grupo fiscal que tribute en el régimen de consolidación fiscal en el IS, el importe neto de la cifra de negocios se determinará por referencia a dicho grupo.

El importe de la prestación que habrá que pagar será el resultado de aplicar el porcentaje del 1,2 % a una base que será igual al importe neto de la cifra de negocios derivada de la actividad que el pagador desarrolla en España y que figura en la declaración del IS del año natural anterior al año en el que se paga el gravamen. En caso contrario, se tomará en consideración el importe neto de la cifra de negocios del año 2022 para la tasa de 2023 y la de 2023 para la tasa de 2024.

Para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios se excluirán determinadas cuantías, como las correspondientes al Impuesto sobre los hidrocarburos, el impuesto especial de Canarias sobre los combustibles derivados del petróleo, los impuestos adicionales sobre carburantes y carburantes de Ceuta y Melilla y algunos ingresos correspondientes a actividades que impliquen suministro a precios regulados.

La obligación de satisfacer la PPPNT nacerá el día 1 de enero del año natural, y se realizará de la siguiente forma<sup>28</sup>:

- Pago anticipado del 50 %. Dentro de los primeros 20 días naturales del mes de febrero del año en el que corresponda el pago, se efectuará un anticipo por un monto equivalente al 50 % del gravamen. Si en ese momento no se conoce definitivamente el importe neto de la cifra de negocios, cosa bastante probable, se «estimarà» según un método de cálculo fiable. Esto podrá resultar de las cuentas

<sup>28</sup> La Orden HFP/94/2023, de 2 de febrero, aprobó el modelo 795, «Gravamen temporal energético. Declaración del ingreso de la prestación», y el modelo 796, «Gravamen temporal energético. Pago anticipado», estableciéndose las condiciones y el procedimiento para su presentación.



anuales debidamente formuladas o de los trabajos de auditoría de elaboración y formulación de las cuentas anuales<sup>29</sup>.

- El pago final se realizará dentro de los primeros 20 días naturales del mes de septiembre del año en el que se deba pagar, deduciéndose el importe del pago anticipado anterior.

La exacción, gestión, recaudación y verificación del pago del gravamen sobre los operadores energéticos se llevará a cabo por la Delegación Central para Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria. El sistema sancionador y la revisión administrativa de los actos relativos a la contribución solidaria temporal se ajustarán a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

En el artículo 1.7 de la Ley 38/2022 se señala que «el importe de la prestación y su pago anticipado no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades». Adicionalmente, se señala que el importe de la prestación y su pago anticipado no serán objeto de repercusión económica, directa o indirecta.

El texto legal también se refiere a que quienes están obligados a pagar el gravamen no pueden repercutir el coste a terceros (sus clientes) ni directa ni indirectamente. El cumplimiento de esta prohibición será verificado por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC), y su incumplimiento constituirá una infracción muy grave (no tributaria) que será sancionada con una multa por el procedimiento sancionador general equivalente al 150 % de la cantidad repercutida<sup>30</sup>. Se trata de otra de las consideraciones de imposible cumplimiento y control de esta PPPNT. No se puede controlar que un operador pueda, vía precio, repercutir los costes en el precio final del producto.

El artículo 17 del reglamento señala cómo deben utilizar los Estados miembros las cantidades recaudadas por la aplicación de esta contribución solidaria. Así, el destino de esos

---

<sup>29</sup> La Agencia Tributaria española ha recaudado 817,4 millones de euros por el pago anticipado de 2023 de la contribución temporal a las empresas energéticas. Véase <https://www.hacienda.gob.es/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/CONSEJO-DE-MINISTROS/21-02-23-NP-CMIN-DATOS-ANTICIPO-GRAVAMENES-A-LA-BANCA-Y-LAS-ENERGETICAS.pdf>

<sup>30</sup> Artículo 2.7 de la Ley 38/2022:

Corresponde a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, sin perjuicio de las competencias del Banco de España y de la obligación de éste de colaborar con la misma, la comprobación del cumplimiento de la obligación a que se refiere el párrafo primero [en el que se hace constar que no puede haber repercusión vía precios], así como, en su caso, la tramitación y resolución de los procedimientos sancionadores por incumplimientos de la misma.

Es decir, el supervisor le proporciona información, como ya está haciendo, pero la responsabilidad de la vigilancia recae en la CNMC.

fondos recaudados deberá asegurar un «impacto suficientemente oportuno» a través de la adopción y desarrollo de múltiples medidas que favorezcan y promuevan el establecimiento de: medidas de apoyo financiero a los clientes finales de energía y, en particular, a los hogares vulnerables, para mitigar los efectos de los elevados precios de la energía; medidas de apoyo financiero que contribuyan a una reducción del consumo de energía; medidas de apoyo financiero para ayudar a las empresas de industrias de gran consumo de energía que inviertan en energías renovables, inversiones estructurales en eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización, y medidas de apoyo financiero que promuevan la autonomía energética de la UE<sup>31</sup>.

Resulta de gran importancia recordar que el reglamento establece un deber de información acerca del efectivo destino de los ingresos percibidos por la contribución solidaria de tal manera que pueda velarse por la correcta utilización de estos ingresos conforme a los objetivos pretendidos en su establecimiento. Hasta el momento, en España no se ha dado información sobre este capital asunto.

Una de las características más importantes de la contribución solidaria temporal española consiste en que la recaudación de esta tasa energética se destinará, de acuerdo con el artículo 1.11 de la Ley 38/2022, a la adopción de determinadas medidas de apoyo financiero destinadas, entre otras finalidades, a<sup>32</sup>:

- Mitigar el costo de la energía para los clientes finales, especialmente los hogares vulnerables.
- Reducir el consumo de energía y promover inversiones en energías renovables, inversiones estructurales en eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización.
- Apoyar a las empresas que consumen mucha energía, siempre que realicen inversiones en energías renovables e inversiones estructurales en eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización.
- Desarrollar la autosuficiencia energética en inversiones de acuerdo con el plan *RePowerEU*, la acción europea conjunta sobre energías renovables y eficiencia energética.
- Reducir los efectos adversos de la crisis energética, incluido el apoyo a la protección del empleo y el reciclaje y la formación continua de la mano de obra.
- Invertir en eficiencia energética y energías renovables, incluidos proyectos transfronterizos, y en el mecanismo de financiación de energías renovables de la UE

<sup>31</sup> Véanse los párrafos 11 y 12 del preámbulo del Reglamento (UE) 2022/1854.

<sup>32</sup> Véanse los párrafos 56 y 57 del Reglamento (UE) 2022/1854.

establecido en el artículo 33 del Reglamento (UE) 2018/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018.

A tenor de la naturaleza jurídica del diseño de este gravamen, existe la sospecha de que se intenta neutralizar la aplicación de los convenios internacionales de doble imposición. Resulta claro que, al no clasificar la contribución solidaria temporal como impuesto, evidentemente no se puede invocar la aplicación de los mismos. Tal y como recoge el artículo 2.1 del modelo de convenio fiscal de la OCDE, dichos acuerdos se aplican a los «impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio», característica que, *de lege data*, no concurre, según el artículo 1 de la Ley 38/2022. El hecho de estar así diseñado reduce drásticamente la competitividad de los grupos españoles respecto a los grupos extranjeros, y también respecto del tamaño de los grupos, ya que afecta a quienes facturan más de 1.000 millones de euros. En todo caso, estas cuestiones están judicializadas, por lo que habrá que esperar a la correspondiente sentencia sobre estos temas.

## 5.2. Persiguiendo el carácter parafiscal: ¿es constitucional el gravamen temporal sobre los operadores energéticos?

La categoría de las PPPNT se ha diseñado de manera oportunista y calculada<sup>33</sup>, ya que, como se verá, se trata de flexibilizar los límites legales a los que están sujetos los tributos, en particular, los que tienen que ver con el interés público genérico, la legalidad y la coercitividad. La jurisprudencia constitucional ha justificado la interpretación de la legitimidad de una PPPNT, y el legislador español ha desarrollado un repertorio de PPPNT respaldadas por dicha jurisprudencia<sup>34</sup>. Este desarrollo jurisprudencial sobre las PPPNT se debe a que la

<sup>33</sup> STC 185/1995, de 14 de diciembre (rec. de inconstitucionalidad núm. 1405/1989 –NFJ0003833–).

<sup>34</sup> SSTC 102/2005, de 20 de abril (NFJ019864); 121/2005, de 10 de mayo (NFJ020183), y 122/2005, de 11 de mayo (NFJ062645). Véanse también las SSTC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), apartados 15 y 16, sobre prestación laboral por incapacidad temporal, caso de cotización patronal; 83/2014, de 29 de mayo (NCJ058541), apartado 3, referido al descuento sobre el volumen de ventas de productos farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud o «margen farmacéutico», también analizado en las SSTC 44/2015, de 5 de marzo (NCJ059623), apartado 5; 62/2015, de 13 de abril (NCJ059834), apartado 5; 139/2016, de 21 de julio (NCJ061471), apartado 6, sobre las cotizaciones de los usuarios en el caso de determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud; 167/2016, de 6 de octubre (NCJ061718), apartado 4; 174/2016, de 17 de octubre (NCJ061782); 187/2016, de 14 de noviembre (NCJ061856); 188/2016, de 14 de noviembre (NCJ061857); 196/2016, de 28 de noviembre (NCJ061888); 197/2016, de 28 de noviembre (NCJ061889), y 198/2016, de 28 de noviembre (NCJ061890), que se refiere a pagos para cubrir el coste de los planes de ahorro y eficiencia energética correspondientes al sector eléctrico. Véanse también las SSTC 5037/2015, de 23 de noviembre (rec. de cas. núm. 4091/2013 –NFJ091179–), y 5036/2015, de 24 de noviembre (rec. de cas. núm. 232/2014 –NFJ061194–).

Y la última sentencia del TC español 63/2019, de 9 de mayo (rec. de inconstitucionalidad núm. 739/2018 –NCJ064062–).

legislación tributaria general, incluida la Ley de tarifas y precios públicos de 1989, entendió que no era necesario abordar este mecanismo en su forma no tributaria hasta 2017. Finalmente, fue la disposición final undécima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público, la que reformuló la disposición adicional primera de la LGT, bajo el epígrafe «Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias», señalando que estas prestaciones patrimoniales públicas pueden tener carácter tributario o no tributario<sup>35</sup>.

Por ello, algunos estudiosos opinaron que se modificó la disposición adicional primera de la LGT para superar la controversia sobre el régimen jurídico de las tarifas que se pagaban por los servicios públicos de titularidad pública, especialmente, en el ámbito municipal. Sin embargo, volviendo a la jurisprudencia del TC citada anteriormente (STC 185/1995, de 14 de diciembre), las PPPNT habrían avanzado poco sin el precursor inmediato de esta regulación para las entidades locales.

Una idea básica derivada de la jurisprudencia del TC, en especial, de la STC 63/2019, de 9 de mayo (NCJ064062), consiste en diferenciar el nombre que el legislador ha utilizado para la aprobación del gravamen y su verdadera naturaleza jurídica. Por ello, hay que usar de forma quirúrgica la delimitación entre nombre y verdadera naturaleza jurídica, porque el *nomem iuris* utilizado por el legislador no vincula automáticamente a los jueces y tribunales. Serán estos los que deben identificar la verdadera naturaleza de las categorías jurídicas que manan del régimen jurídico-legal, ya que, dependiendo de la categoría tributaria identificada, el conjunto de los principios, garantías y derechos constitucionales también son distintos<sup>36</sup>.

Sin embargo, ¿cómo se puede comprobar si las PPPNT son esencialmente impuestos o no? ¿Existe algún principio constitucional que restrinja al Parlamento para su aprobación? ¿Cuáles son los límites legales? ¿Se puede establecer una metodología para determinar la verdadera naturaleza de una prestación?

Lo que claramente importa para determinar la verdadera naturaleza de las PPPNT es su marco de control constitucional, ya que este difiere según si las prestaciones se clasifican como tributos o no<sup>37</sup>. Los tributos también se justifican constitucionalmente al incluir un hecho imponible que es indicativo de capacidad económica, siendo su fin el sostenimiento del gasto público. Si esto no fuese suficiente, además, el sistema tributario se organiza sobre la base de los principios establecidos en el artículo 3 de la LGT, que establece que: «La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad», y en algunos otros como el principio de buena regulación del artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de

<sup>35</sup> Véase Cubero Truyo (2018).

<sup>36</sup> Véanse Bacigalupo Sagesse (2015); Gómez-Ferrer Rincón (2015).

<sup>37</sup> Véase Martínez Sánchez (2019).

octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, y también acuñado por la jurisprudencia del TS<sup>38</sup>.

Las PPPNT no necesitan estar sujetas a tantos requisitos para que superen el control de constitucionalidad. Además, adquieren coercitividad, según el TS, con una mayor flexibilidad legislativa: «disposición legal que establece los criterios según los cuales han de cuantificarse, de acuerdo con los fines y principios de la legislación sectorial correspondiente en cada caso». Ni siquiera son una categoría homogénea, sino que «sólo tienen en común, aparte de no ser tributos (delimitación negativa), la coercitividad y el hecho de que no tienen por finalidad el sostenimiento del gasto público». Simplemente deben demostrar una finalidad inequívoca de interés público y que sostienen la financiación de este interés, al menos, indirectamente. Su regulación está repleta de limitaciones positivas y negativas, por lo que esta categoría de las PPPNT no puede acomodarse fácilmente dentro del sistema constitucional<sup>39</sup>.

Se debate mucho sobre la eficiencia y la economía de este gravamen energético en los sectores afectados. Por supuesto, su constitucionalidad también es objeto de intensos debates y ha surgido gran variedad de opiniones. Sin embargo, entendemos que el debate debe centrarse en los límites constitucionales y los derivados del derecho de la UE aplicables a esta prestación, ya que las consideraciones estrictamente económicas serían, en última instancia, legitimadoras del instrumento legal tributario que se elija.

El preámbulo de la Ley 38/2022 antes mencionado desvela la intención de establecer el citado gravamen:

Así, se puede establecer una prestación patrimonial de carácter público de naturaleza no tributaria dirigida a reforzar el pacto de rentas de tal manera que determinados grandes grupos económicos realicen una aportación obligatoria que grave y, en consecuencia, reduzca sus beneficios empresariales, contribución que, además, permitirá reforzar la acción pública dotándola de recursos adicionales para el sostenimiento del pacto de rentas respecto de los más desfavorecidos.

Dicho de otro modo, la creación de «un gravamen excepcional [...] sobre aquellos sectores cuyos márgenes de beneficio probablemente se beneficiarán más del aumento de los precios».

¿Por qué, entonces, no se utiliza el IS para imponer un gravamen adicional a las ganancias extraordinarias que surgen de las circunstancias económicas extraordinarias? Podría responderse a esta pregunta por la dificultad que entraña la mecánica de la liquidación

---

<sup>38</sup> SSTs 5037/2015, de 23 de noviembre (rec. de cas. núm. 4091/2013); y la posterior 5036/2015, de 24 de noviembre (rec. de cas. núm. 232/2014). Véase Agualló Avilés y Bueno Gallardo (2007).

<sup>39</sup> Véanse Herrera Molina (2004); Iglesias Caridad (2019).

tributaria por el IS comenzando por los ajustes extracontables para determinar la base imponible y terminando por la aplicación de incentivos fiscales, bases imponibles negativas, regímenes y créditos fiscales de ejercicios anteriores<sup>40</sup>.

Constituye un problema adicional el hecho de que la PPPNT se imponga a los grandes operadores por encima de un umbral significativo (1.000 millones de euros), ya que movemos en distintas cuantías y umbrales da lugar a problemas importantes para aplicar los principios de igualdad y generalidad al gravamen temporal energético. La presión generada por la dificultad en justificar estas PPPNT en términos constitucionales y comunitarios vuelve a ser evidenciada.

Hay que tener en cuenta que, hasta ahora, como señala el TC, las PPPNT han tenido objetivos parafiscales bien definidos. Entre ellos se incluyen la incapacidad laboral temporal, los márgenes de beneficio farmacéutico, las aportaciones de los usuarios del Sistema Nacional de Salud y la cobertura del coste de los planes de ahorro y eficiencia energética correspondientes al sistema eléctrico. Sin embargo, nunca ha existido un objetivo fiscal como el de imponer un gravamen sobre las ganancias extraordinarias a las entidades que ya están sujetas al IS<sup>41</sup>.

De la jurisprudencia del TC mencionada anteriormente se concluye que la imposición de la PPPNT debe ser de interés público. Sin embargo, estos requisitos o restricciones al establecimiento de la prestación son insuficientes. A este respecto, el propio tribunal, en la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, apartado 35, afirmó: «Las aportaciones a fines públicos, además de tener una finalidad constitucionalmente lícita, deben cumplir también los límites, requisitos y principios establecidos en la Constitución Española, la primera de las cuales surge del artículo 31.3». Esta referencia explícita a los límites, requisitos y principios establecidos en la Constitución española (CE) implica que debe completarse la jurisprudencia del TC. En este sentido, cabe destacar que los estudiosos del derecho tributario han intentado justificar la aplicación de todos o algunos de los principios contenidos en el artículo 31.1 de la CE a las PPPNT<sup>42</sup>.

### 5.3. El principio constitucional de igualdad como restricción al establecimiento de un gravamen sobre las ganancias extraordinarias

La PPPNT sobre los operadores energéticos ha sido cuestionada por violar el principio de igualdad. En particular, la doctrina se refiere a los casos de las contribuciones para

<sup>40</sup> Véase *Informe sobre la entrada en vigor de nuevos impuestos y tasas para fortalecer la justicia fiscal*. <https://www.hacienda.gob.es/GabineteMinistro/varios/22-03-2023-informe-gravamenes-e-itsgf.pdf>

<sup>41</sup> Véase Cruz Amorós (2022).

<sup>42</sup> Véase Ortiz Calle (2018).

financiar el déficit de ingresos en el sector eléctrico y las contribuciones para financiar la tasa de descuento en el mismo<sup>43</sup>. Pues bien, según la SAN de 19 de diciembre de 2012 (rec. núm. 2/2012 –NCJ057557–), sobre el problema de la financiación de estos déficits:

El derecho fundamental a la igualdad ante la ley implica que la norma jurídica debe prever la igualdad de trato entre quienes se encuentran en la misma situación jurídica, lo que no excluye trato desigual si existe una razón objetiva y razonable para tal trato.

Para realizar la valoración adecuada en términos del principio de igualdad, habría que determinar, en primer lugar, si aquellos a quienes se impone la contribución se encuentran en la misma situación que otros a quienes no se les impone. Si este es el caso, en segundo lugar, debe decidirse si existía alguna justificación objetiva y razonable para tal trato desigual<sup>44</sup>. El principio de igualdad de trato es un derecho fundamental según el cual situaciones comparables no deben ser tratadas de manera diferente y situaciones diferentes no deben ser tratadas de la misma manera a menos que esté objetivamente justificado<sup>45</sup>.

Un caso parecido en el que la prestación solo se establece sobre determinados operadores del sector energético se estableció en Italia para la financiación del déficit de ingresos y los pagos para reducir la retribución de la actividad de producción eléctrica<sup>46</sup>. En el caso de la PPPNT española, se impone a determinados operadores energéticos, especialmente, a los implicados en la distribución de combustibles fósiles y a las empresas energéticas con una facturación superior a 1.000 millones de euros, y con exclusiones derivadas de los impuestos sobre los hidrocarburos en Canarias, Ceuta y Melilla y determinados tipos de productos energéticos.

En este caso, la pregunta que cabe plantearse es si existe alguna justificación objetiva y razonable de la desigualdad que supone imponer la contribución a unos operadores y a otros no. Los argumentos esgrimidos en las sentencias dictadas ciertamente no son concluyentes. En relación con las sentencias de la AN, el hecho de que las empresas a las que se grava con la PPPNT sean las de mayor tamaño y con mayores medios económicos no parece una

<sup>43</sup> Véase Gómez-Ferrer Rincón (2015).

<sup>44</sup> Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de diciembre de 1970, asunto C-11/70, caso Internationale Handelsgesellschaft mbH contra Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel (Rec. p. 1125), párrafo 4 (la fórmula se repitió en numerosas ocasiones después de este caso y se amplió para aplicarse como punto de referencia no solo frente a las instituciones de la UE, sino también frente a los Estados miembros que actúan dentro del ámbito de la legislación de la Unión); véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de junio de 1991, asunto C-260/89, caso Elliniki Radiophonia Tiléorassi AE y Panellinia Omospondia Syllogon Prossopikou contra Dimotiki Etairia Pliroforissis y otros (Rec. 1991, I-2925), párrafo 42.

<sup>45</sup> Véase Muir (2019).

<sup>46</sup> Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 9-11 de febrero de 2015, n.º 10. Esta sentencia declara la inconstitucionalidad del impuesto Robin italiano a las empresas energéticas, consistente en un impuesto sobre los beneficios extraordinarios teniendo en cuenta la igualdad, la proporcionalidad y la razonabilidad.

justificación razonable para la exclusión de otros operadores. Esta jurisprudencia es directamente aplicable a las PPPNT impuestas a los operadores mayoristas de combustibles fósiles.

El derecho de la UE también reconoce el principio de igualdad como principio general del derecho. Así, el principio de no discriminación se ha previsto específicamente en el sector eléctrico, tanto en términos generales entre compañías eléctricas (art. 3.1 de la Directiva 2009/72/CE) como para la imposición de obligaciones de servicio público (art. 3.2 de la misma directiva). Parece, pues, incuestionable que cualquier violación del principio de igualdad en el establecimiento de este tipo de PPPNT sería recurrible en los casos en los que se violente el derecho a la igualdad ante la ley, según lo prevé el artículo 14 de la CE. Esto hace que la distinción que realiza la jurisprudencia constitucional<sup>47</sup> entre: (i) una discriminación basada en razones subjetivas encajables en el artículo 14; y (ii) una discriminación basada en razones objetivas (relativas a los ingresos o rentas de los sujetos) que violaría el artículo 31.1 de la CE y, por tanto, impediría el acceso a un amparo<sup>48</sup> sería totalmente inviable.

Es importante resaltar que, a efectos del principio de igualdad, habría que analizar específica y separadamente si se cumplen los requisitos del mencionado principio en todos y cada uno de los siguientes elementos del gravamen:

- La decisión de imponer la contribución a las empresas del sector energético frente a las que operan en otros sectores.
- La decisión de imponer la obligación a las empresas del sector de los combustibles fósiles.
- En los casos en los que la obligación se impone únicamente a determinadas empresas (con un volumen de negocios de 750 millones de euros en un caso y de más de 1.000 millones de euros en el otro), la decisión de seleccionar con precisión dichas empresas.
- La exclusión del volumen de negocios de los impuestos sobre hidrocarburos en Canarias, Ceuta y Melilla.
- Fijar los términos bajo los cuales se impone el gravamen a las empresas de combustibles fósiles sujetas a estas contribuciones.

<sup>47</sup> Véanse las SSTC 8/1981, de 30 de marzo (NFJ094224); 10/1981, de 6 de abril (NFJ094226); 22/1981, de 2 de julio (NSJ000009); 23/1981, de 10 de julio (NFJ094227); 49/1982, de 14 de julio (NFJ094228); 81/1982, de 21 de diciembre (NFJ094229); 34/1984, de 9 de marzo (NFJ094230); 166/1986, de 19 de diciembre (NCJ063768); 114/1987, de 6 de julio (NFJ094231); 116/1987, de 7 de julio (NCJ064267); 123/1987, de 15 de julio (NFJ094232); 128/1987, de 16 de julio (NFJ094210); 209/1988, de 10 de noviembre (NFJ000463); 68/1991, de 8 de abril (NFJ094212); 28/1992, de 9 de marzo (NSJ000599); 3/1993, de 14 de enero (NSJ000560); 147/1995, de 16 de octubre (NSJ000131); 46/1999, de 22 de marzo (NSJ005961); 39/2002, de 14 de febrero (NCJ052127); y 87/2009, de 20 de abril (NCJ049135).

<sup>48</sup> Véase Martín Queralt (2022, pp. 20-26).



- Determinar el costo de reducir el impacto del aumento de los precios del petróleo y el gas.

Y, al comparar la legislación nacional y la de la UE, si los sujetos pasivos mencionados no son los mismos.

A la vista del contenido de la Ley 38/2022, todo parece indicar que afecta gravemente a todos los ámbitos donde se aplica. Además, parece extraña la selección realizada sobre los operadores energéticos, como si fueran los únicos del sector industrial, en términos absolutos, que generan ganancias adicionales imponibles.

Si analizamos el principio de igualdad desde el punto del derecho de la UE, el TJCE, en la sentencia de 23 de febrero de 1995, asuntos C-358/93 y 416/93 (acumulados), caso Aldo Boreda (NFJ094213), sostuvo que siempre debe comprobarse si una medida nacional en litigio es necesaria para la consecución de los objetivos declarados y si esos objetivos no pueden perseguirse mediante medidas menos restrictivas para las libertades fundamentales. Este es el marco en el que deben examinarse el artículo 122 del TFUE y el Reglamento (UE) 2022/1854<sup>49</sup>.

La libertad de configuración concedida a los legisladores no excluye ciertamente la existencia de límites a la misma. Esto incluye la necesidad, si se requiere de este tipo de PPPNT a las empresas del sector energético, de que haya motivos objetivos y razonables para elegir ese sector, para identificar las empresas específicas a las que se impone la contribución y para determinar en qué medida se grava. Por el contrario, no bastará con hacer referencia a prestaciones genéricas o no cuantificadas para justificar la selección de los destinatarios de la PPPNT.

Para que las exigencias del principio de igualdad sean plenamente efectivas, es indispensable tener las razones explícitas y los documentos preparatorios por los que se ha decidido imponer la contribución a las empresas petroleras y en los términos específicos en los que se ha impuesto. Solo entonces será posible comprobar si esos motivos y los términos de su aplicación son conformes a derecho. La transparencia se convierte así en un corolario necesario del principio de igualdad.

## **6. El principio de proporcionalidad como una restricción al establecimiento de un gravamen a las ganancias extraordinarias**

El principio de proporcionalidad<sup>50</sup> se encuentra previsto en el artículo 5.4 del TUE. Bajo este principio, las medidas de la UE:

<sup>49</sup> Véase Schiavone (2023).

<sup>50</sup> Véase <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/principle-of-proportionality.html>

- Deben ser adecuadas para lograr el fin deseado.
- Deben ser necesarias para lograr el fin deseado.
- No deben imponer al individuo una carga excesiva en relación con el objetivo que se pretende alcanzar (proporcionalidad en sentido estricto).

El principio de proporcionalidad es una herramienta que evalúa la legalidad del ejercicio del poder cuando se persigue un objetivo legítimo, pero se daña otro interés que también merece protección legal. La proporcionalidad siempre requiere un conjunto de intereses en conflicto que deben ser tomados en consideración de forma equilibrada; no es un principio de revisión independiente, ya que no se refiere a ningún valor sustantivo independiente en particular<sup>51</sup>. El TJUE enfatizó que los principios generales del derecho, entre los que se encuentra el principio de proporcionalidad, forman parte del ordenamiento jurídico de la UE. Por lo tanto, deben ser aplicados y respetados no solo por las instituciones de la UE, sino también por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas de la UE<sup>52</sup>.

Según la jurisprudencia del TEDH, una injerencia en el derecho de propiedad debe tener una doble exigencia: por un lado, que satisfaga las exigencias del interés general de la comunidad y, por otro lado, también las de la protección de los derechos fundamentales del individuo. Esto significa que debe existir una relación de proporcionalidad entre los recursos empleados y los objetivos perseguidos y, en última instancia, que dicha injerencia no resulte irrazonable. A la vista de lo anterior, se debió determinar si la contribución solidaria temporal era la mejor opción en términos de razonabilidad y proporcionalidad fiscal. Todo parece indicar que este esfuerzo no se llevó a cabo, por lo que se podría incurrir en arbitrariedad en relación con el derecho a la propiedad<sup>53</sup>. Sin embargo, hablando francamente, parece algo poco realista a la luz de la jurisprudencia del TEDH. Este ha resuelto que existía una violación a la prohibición de discriminación en casos fiscales bastante inusuales, como los relacionados con: (i) el trato fiscal discriminatorio de un no residente en comparación con los residentes debido a la posibilidad de que solo estos últimos opten por no pagar un impuesto eclesiástico (una violación del art. 14 en relación con el art. 1 del protocolo n.º 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos –CEDH–); (ii) una diferenciación entre personas declaradas no aptas para el servicio militar y exoneradas de pagar un determinado impuesto y aquellas declaradas no aptas para el servicio, pero obligadas a pagarlo (una violación del art. 14 en conjunción con el art. 8 del CEDH); o (iii) el hecho de que las autoridades tributarias no hayan tenido en cuenta las necesidades de un niño con discapacidad al determinar si su padre tiene derecho a una desgravación fiscal por la compra de una propiedad

<sup>51</sup> Véase Kosta (2019).

<sup>52</sup> SSTJCE de 21 de febrero de 2008, asunto C-271/06, caso Netto Supermarkt (NFJ027416), párrafo 18; y de 10 de septiembre de 2009, asunto C-201/08, caso Plantanol (NFJ094214), párrafo 43. Véase Gómez-Ferrer Rincón (2015).

<sup>53</sup> Véase Cruz Amorós (2022).

adaptada (una violación del art. 14 en relación con el art. 1 protocolo n.º 1 del CEDH). En muchos otros casos fiscales, el TEDH declaró la inadmisibilidad de las solicitudes o no encontró ninguna violación del artículo 14 del CEDH invocado junto con otras disposiciones del CEDH o de los protocolos.

En cualquier caso, es imprescindible que la regulación del gravamen a las entidades energéticas establezca límites al derecho de propiedad. Esto se debe a que su fórmula de cálculo basada en la facturación neta incide en el volumen de transacciones que, además de chocar con el IVA, hace que la tributación pueda superar los beneficios, sobre todo, en empresas deficitarias o inmersas en grandes inversiones. Todo ello está suponiendo el desincentivo de todo tipo de inversiones (especialmente las relacionadas con el medioambiente) y se traducirá en una falta de estímulo e inversión en la descarbonización de la economía.

En todo caso, la aplicación del principio de proporcionalidad en relación con la injerencia en el derecho de propiedad que implica la imposición de una contribución solidaria da lugar a las siguientes reflexiones<sup>54</sup>:

- La aplicación del principio de proporcionalidad requiere que la interferencia con el derecho de propiedad sea necesaria. Este no será el caso cuando exista otra técnica regulatoria que, sin imponer una PPPNT, produciría el mismo resultado.
- Así, en el caso en el que la contribución se impone a ciertos operadores que han obtenido ingresos o ganancias extraordinarias gracias a la regulación existente, parece un requisito del principio de proporcionalidad que esta regulación –el error regulatorio que hace posible la ganancia extraordinaria– debería corregirse si es posible. Esto debería ocurrir antes de adoptar una medida que implique interferir con el derecho a la propiedad como, por ejemplo, imponer una PPPNT.
- Por la misma razón, la aplicación del principio de proporcionalidad exige examinar otras posibles medidas de financiación antes de recurrir a préstamos forzosos o al pago de una PPPNT. A esto se suma la dificultad de justificarlo según el principio de igualdad en los términos que ya han sido analizados.

Por tanto, a la hora de valorar la viabilidad de una contribución solidaria temporal que interfiere con el derecho de propiedad, se deben tener en cuenta las exigencias del principio de proporcionalidad en sus tres etapas: (i) idoneidad en términos de ser el más adecuado y la medida más útil para lograr el propósito previsto; (ii) necesidad en términos de ser el menos gravoso o menos invasivo del derecho en cuestión entre las diversas medidas posibles; y (iii) proporcionalidad en sentido estricto, es decir, un equilibrio entre los beneficios obtenidos y la consecución del fin previsto, así como las restricciones a ese derecho.

<sup>54</sup> SSTC 3/1983, de 25 de enero, (NFJ094216), párrafo 3; 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), párrafo 9 a); 193/2004, de 4 de noviembre (NFJ018541), párrafo 3; y 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808), párrafo 5.

La contribución solidaria temporal puede suponer una restricción al ejercicio de los derechos a la propiedad privada y a la libre empresa reconocidos tanto en el ámbito constitucional (arts. 33 y 38, respectivamente, de la CE) como en el de la UE (arts. 17 y 16, respectivamente, de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea). Cuando la prestación conlleva una obligación de pago que ni es reembolsable ni deducible, el derecho a la propiedad privada se ve especialmente afectado. Adicionalmente, en los casos en los que la empresa reduce sus beneficios, se ve especialmente afectada la libertad de empresa y la libertad de inversión que forma parte de la esencia misma de la primera<sup>55</sup>.

Para determinar si el gravamen solidario sobre los operadores energéticos es compatible con la libertad de empresa, debe darse especial consideración a en qué medida la restricción de esta cumple o no con el principio de proporcionalidad, tal como exigen la jurisprudencia constitucional y del TJUE<sup>56</sup>. Suponiendo que la contribución solidaria temporal supere el test de adecuación, en ocasiones, pueden surgir dudas respecto de los test de necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Así, habrá que explicar por qué, considerando todos los intereses, no es más razonable cubrir el coste en cuestión con fondos públicos, que es una alternativa, por definición, menos restrictiva de los derechos de propiedad privada y de libertad de empresa.

## **7. Prohibición de restricciones (libertad de establecimiento y libre prestación de servicios) y de discriminaciones en la Unión Europea**

Para realizar un análisis de la compatibilidad de las normas nacionales relativas a la contribución solidaria temporal aplicada a las empresas energéticas con la legislación europea, se deben examinar las disposiciones detalladas del Reglamento (UE) 2022/1854.

Así, se debe evaluar si los fines perseguidos por la contribución solidaria temporal, de carácter extraordinario y no permanente, y el objetivo financiero pueden ser aceptados por los Estados miembros sin restringir las libertades fundamentales en la UE, la soberanía fiscal nacional y ser al mismo tiempo coherentes con el derecho de la UE.

La compatibilidad de las contribuciones nacionales de solidaridad con las libertades fundamentales de la UE y, en particular, con la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios requiere la evaluación de las justificaciones (*rule of reasons*) propuestas por los Estados miembros de la UE.

<sup>55</sup> Véase Gómez-Ferrer Rincón (2015).

<sup>56</sup> Véase Sanz Gómez (2021).

La situación que provocó la necesidad de introducir una contribución tan específica mediante el citado reglamento europeo se basa en una situación histórica y económica muy particular, bien ilustrada en el preámbulo del reglamento en los puntos 7, 8 y 10 como «crisis»: crisis por el bloqueo del suministro de gas, por la interrupción del suministro como resultado de la guerra de Ucrania y por la falta de autonomía energética y de energías renovables alternativas adecuadas en los países de la UE. Las diferentes condiciones podrían justificar la implementación de la contribución solidaria temporal sobre los beneficios adicionales obtenidos por las empresas de combustibles fósiles y no por otras. Por tanto, podría demostrar su compatibilidad con las prohibiciones de restricción y discriminación de la UE<sup>57</sup>.

Una asignación específica de los ingresos y la eficacia de la contribución solidaria temporal sobre los beneficios extraordinarios de conformidad con el artículo 17 del Reglamento (UE) 2022/1854 son las principales condiciones que aseguran que se eviten las restricciones fiscales y el trato discriminatorio entre los contribuyentes. En efecto, la contribución solidaria persigue generalmente un objetivo económico y financiero importante que se encuadra en «razones imperiosas de interés público», como la protección del medioambiente, la protección de los consumidores, etc.<sup>58</sup>.

Según el TJUE, tales razones pueden justificar que los Estados miembros puedan hacer compatibles los gravámenes con las prohibiciones de restricciones a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios.

## **8. ¿Puede considerarse la contribución solidaria temporal española como una medida equivalente a la prevista en el Reglamento (UE) 2022/1854?**

La aprobación del Reglamento (UE) 2022/1854 interactúa con la ley española que se está analizando en su capítulo III (arts. 14-18). Como hemos visto, se crea una contribución solidaria temporal (años fiscales 2023 o 2024) aplicable a las empresas y establecimientos permanentes de la UE que operan en los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y las refinerías. Se trata de una contribución temporal que los Estados miembros deben aplicar a menos que hayan promulgado medidas nacionales equivalentes. Las dos medidas imponen una suerte de gravamen sobre los excedentes de beneficios.

La dicotomía que se produce consiste en que los Estados miembros no adopten la contribución solidaria prevista en el Reglamento (UE) 2022/1854 si implementan una medida

<sup>57</sup> Véase Amatucci (2023).

<sup>58</sup> STJUE de 4 de julio de 2019, asunto C-377/17, caso Comisión Europea contra República Federal de Alemania (NSJ060138), recurso por incumplimiento en virtud del artículo 258 del TFUE, interpuesto el 23 de junio de 2017.

equivalente. Se faculta, por tanto, a cada uno de los Estados miembros a establecer medidas propias, singularizadas en relación con el escenario específico del sector nacional. En este caso, no será de aplicación la contribución solidaria aprobada por la UE. Como puede fácilmente colegirse, este mecanismo constituye una clarísima fuente de litigiosidad al habilitar a cada uno de los legisladores nacionales a que se opte por una u otra vía.

El concepto de «medida equivalente», como figura sin límites legales, debiera haber precisado una mayor delimitación que la contenida en el artículo 14 del reglamento, que se limita a considerar como sistema equivalente aquellos sistemas nacionales que «compartan objetivos similares y estén sometidas a normas similares a los de la contribución solidaria temporal», abocando todo ello a una futura concreción en la vía judicial.

El análisis de los instrumentos jurídicos (en nuestro caso, el gravamen español sobre los beneficios extraordinarios de los operadores energéticos y la contribución solidaria temporal europea) puede proporcionar una pauta clara sobre hasta qué punto el gravamen español sobre la energía puede considerarse una medida equivalente a la contribución solidaria temporal de la UE. Para ello, lo analizaremos punto por punto en los siguientes párrafos.

## 8.1. La valoración de la base imponible de la contribución solidaria temporal

En cuanto a la base imponible de los distintos gravámenes, la determinación de los umbrales a efectos de determinar los beneficios extraordinarios llama la atención por su diversidad. Así, por ejemplo, en el caso de la contribución temporal de solidaridad de la UE, la determinación de los beneficios imponibles se realizará según las normas fiscales nacionales en el año fiscal 2022 o en el año fiscal 2023. Esto será durante toda la duración de dichos ejercicios fiscales que superen un incremento del 20 % respecto a la media de los beneficios imponibles determinados según las normas fiscales nacionales en los cuatro ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Este no es el sistema seguido para el impuesto español. Las diferencias son las siguientes: la primera es porque no se tiene en cuenta el año 2020. Este es un tema que llama la atención porque se deben considerar años en los que la economía estuvo bien o mal y no solo los años buenos. Esta restricción y buscar exclusivamente la información recaudatoria distorsiona los resultados. La segunda es porque se utilizan distintos parámetros como base imponible. En la normativa europea, los beneficios imponibles se tienen en cuenta de acuerdo con la normativa fiscal nacional, mientras que el impuesto español se calcula sobre el importe neto del volumen de negocios, que es un importe superior por definición. Por otro lado, ni la norma española ni la europea muestran los informes económicos en los que se basan para determinar cómo se paga el 20 % de media de la base imponible o el 50 % de la facturación neta total de los años 2017, 2018 y 2019. Por tanto, resulta difícil comprender qué se entiende como beneficios extraordinarios. La diversidad de medidas equivalentes produce una alarmante

falta de armonía entre los Estados miembros y también puede conducir a una disminución de la venta de productos energéticos con el objeto de que no se alcance el límite de 1.000 millones de euros para evitar impuestos.

## 8.2. La aplicación temporal de la contribución

La contribución solidaria temporal prevista en el Reglamento (UE) 2022/1854 tiene su aplicación temporal para los años 2022 y 2023 (art. 15), mientras que la normativa española tiene su aplicación para los años 2023 y 2024 y, según recoge el artículo 1.13, «en el último trimestre de 2024 el Gobierno realizará un estudio de los resultados del gravamen y evaluará su mantenimiento de forma permanente». La valoración es similar en los dos textos legales. Las diferencias temporales, sin embargo, se centran en los diferentes periodos impositivos, lo que puede dar lugar a efectos económicos distorsionadores y desacoplados en la UE; esto significa que no puede utilizarse para inversiones destinadas a la descarbonización energética. En todo caso, esta disposición legal sobre el alcance temporal en el caso de la contribución española queda supeditada a la supuesta evaluación que se haga de esta contribución sobre «la situación de los sectores afectados, la evolución de los precios de los productos energéticos y el impacto acumulado de la exacción junto con el Impuesto sobre Sociedades». En el artículo 20 del Reglamento (UE) 2022/1854 se establece que «a más tardar el 15 de octubre de 2023 y a más tardar el 15 de octubre de 2024, la Comisión llevará a cabo una revisión del capítulo III teniendo en cuenta la situación general del sector de los combustibles fósiles y los excedentes de beneficios generados».

La disposición adicional quinta del Real Decreto-Ley 8/2023 aprueba una prórroga durante 2024 del gravamen temporal energético haciendo una pequeña proyección futura de la reconfiguración del gravamen para su integración en el sistema tributario (pese a la naturaleza no tributaria con la que nació esta prestación patrimonial) con carácter de permanencia, identificando ya el diseño y aprobación de unos hipotéticos beneficios fiscales que incluir en la futura ley de presupuestos generales que pivotarían sobre el fomento de inversiones estratégicas por parte de los obligados al pago en proyectos industriales de descarbonización. Hoy en día, se desconocen cómo y cuáles serán esas inversiones.

## 8.3. El destino de los ingresos recaudados por la contribución

Como se desprende de las consideraciones brevemente resumidas, el legislador europeo ha llegado a la conclusión de que quiere que los Estados miembros introduzcan un impuesto real de múltiple finalidad. Así, se desprende claramente del artículo 17 del reglamento de la UE, titulado «Uso de los ingresos recaudados a través de la contribución solidaria temporal». La pregunta que surge al examinar la Ley 38/2022 es si existen restricciones en el destino de los ingresos tributarios derivados de la aplicación del gravamen temporal.

De hecho, como establece el propio reglamento europeo, una medida «equivalente» debe entenderse como «una medida legislativa, reglamentaria o administrativa adoptada y publicada por un Estado miembro antes del 31 de diciembre de 2022 que contribuye a la asequibilidad energética» (art. 2, párrafo 21, del Reglamento (UE) 2022/1852). Sin embargo, sobre todo, el considerando 63 especifica qué es tal medida:

Los Estados miembros deben aplicar la contribución de solidaridad fijada por el presente Reglamento en sus respectivos territorios, a menos que hayan adoptado medidas nacionales equivalentes. El objetivo de la medida nacional debe considerarse similar al objetivo general de la contribución solidaria establecida por el presente Reglamento cuando contribuye a la asequibilidad de la energía. Debe considerarse que una medida nacional está sujeta a normas similares a las de la contribución solidaria cuando cubre actividades en los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y las refinerías, fija una base, establece una tasa y garantiza que los ingresos de la medida nacional sean utilizados para objetivos comparables a los de la contribución solidaria.

Dicho de otro modo, sería una medida equivalente cuando:

- Tiene objetivos similares a los de la contribución europea, es decir, ayudar a los consumidores a acceder a la energía en un contexto de precios en aumento.
- Se aplica a las mismas actividades cubiertas por la contribución europea.
- Pretende financiar los mismos objetivos que los de la contribución europea.

Es fácil comprender que, si no se indicara la finalidad a la que se destinan las cantidades recaudadas, sería imposible considerar esta medida como equivalente a la contribución europea. Sin embargo, es necesario estudiar el destino final de la recaudación de la tasa, ya se trate de una medida equivalente o no<sup>59</sup>. En la fecha en que se escriben estas notas no existe ningún documento en el que se explique el destino de la recaudación por esta PPPNT.

<sup>59</sup> STJUE de 22 de junio de 2023, asunto C-833/21, caso Endesa Generación (NFJ090099), párrafos 50 y 51:

50. Procede señalar, en primer lugar, que la aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 no exige necesariamente, como se desprende de los apartados 42 y 45 de la presente sentencia, un vínculo directo entre el destino de los ingresos y la finalidad del impuesto de que se trate. En segundo lugar, al evaluar la estructura del impuesto en cuestión, el tribunal remitente puede tener que tener en cuenta una serie de factores, incluidas las características y las normas detalladas que rigen la aplicación del impuesto, así como la forma en que ese impuesto influye o se aplica. Se supone que influye en el comportamiento de los contribuyentes. Dado que los ingresos procedentes de este impuesto se utilizan para mejorar dicho régimen con el fin de alcanzar los objetivos medioambientales que la Unión Europea se ha fijado, entre ellos la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y la neutralidad



Otro elemento relevante en la redacción del impuesto español es el destino al que se destinará el producto. El artículo 1, párrafo 11, de la Ley 38/2022 establece lo siguiente:

11. El rendimiento del beneficio se ingresará en el Tesoro Público y se destinará a cualquiera de los siguientes fines:

a) medidas de apoyo financiero a los clientes finales de energía, especialmente a los hogares vulnerables, para mitigar los efectos de los elevados precios de la energía, de manera específica;

b) medidas de apoyo financiero para contribuir a la reducción del consumo de energía, por ejemplo, mediante subastas o sistemas de licitación para la reducción de la demanda, a la reducción de los costes de compra de energía de los clientes finales de energía para determinados volúmenes de consumo, y a la promoción de inversiones por parte de los consumidores finales clientes de energía en energías renovables, inversiones estructurales en eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización;

c) medidas de apoyo financiero para ayudar a las empresas de sectores intensivos en energía, siempre que estén condicionadas a inversiones en energías renovables, eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización;

d) medidas de apoyo financiero para desarrollar la autonomía energética, en particular inversiones en consonancia con los objetivos *REPowerEU* establecidos en el Plan *REPowerEU* y la Acción Europea Conjunta *REPowerEU*, como proyectos con una dimensión transfronteriza;

e) medidas de financiación para reducir los efectos adversos de la crisis energética, incluido el apoyo a la protección del empleo y al reciclaje y perfeccionamiento de la mano de obra, o a promover inversiones en eficiencia energética y energías renovables, incluidos proyectos transfronterizos y en el mecanismo de financiación de energías renovables de la Unión establecido en el artículo 33 del Reglamento (UE) 2018/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y la Acción por el Clima [...].

---

climática, tales factores pueden confirmar que el impuesto de hecho persigue un objetivo relacionado con la protección del medio ambiente.

51. Además, como señala la Comisión, habida cuenta de la probable reducción del uso de carbón en la generación de electricidad, las consecuencias presupuestarias a largo plazo de la tributación del carbón utilizado para la producción de electricidad deben considerarse a la luz de los efectos de esa imposición sobre el medio ambiente. En su opinión, la excepción a la exención obligatoria puede compararse con otras medidas que tienen un «doble resultado», a saber, contribuir al presupuesto e influir en el comportamiento. Es probable que tales medidas proporcionen, una vez introducidas, ingresos presupuestarios sustanciales que, a largo plazo y cuando alcanzan su objetivo de proteger el medio ambiente, se reducirán a medida que los contribuyentes adapten su comportamiento.

De hecho, la cuestión adquiere mayor interés, ya que el tema debe ser analizado a la luz de los principios presupuestarios de unidad y universalidad a los que se refiere el alcance y estructura del presupuesto. Es posible diferenciarlos, ya que el principio de unidad tiene una proyección más cercana en la forma de la exigencia de un presupuesto nacional único y el principio de universalidad es el contenido que ordena que todos los ingresos y gastos públicos sean incluidos en ese presupuesto. Esto se extiende a la afectación no recíproca entre uno y otro. En esta ocasión, dada la generalidad de la asignación de ingresos, cabe aclarar si la enumeración del destino de tales cantidades implica ir más allá de lo que el presupuesto general ya cubriría en condiciones normales. Dicho de otro modo, si no existiera dicha tasa, estas funciones ya estarían cubiertas por los presupuestos generales del Estado.

En esta ocasión, sin embargo, la Ley de presupuestos generales del Estado 2023 no contempla ningún destino dentro de las disposiciones anteriormente comentadas que prevén la finalidad a la que está destinado, en concreto, «contener los efectos de las subidas de precios y tarifas en el sector energético para las empresas y consumidores».

Aun teniendo en cuenta lo anterior, se puede señalar que la legislación española podría estar en conflicto con el artículo 17 del reglamento europeo, ya que, si bien prevé la posibilidad de que los Estados miembros creen su propia contribución solidaria, no permite que esta última se desvíe de los fines para los que fueron establecidos. Existe un conflicto potencial entre la legislación europea y la legislación de aplicación.

Por todo lo expuesto, España está muy cerca de verse expuesta a un procedimiento de infracción por falta de correspondencia de la supuesta medida equivalente.

## 9. Conclusiones

Como se explicó, debido a que la crisis energética requería una acción urgente, los Estados miembros aplicaron una cláusula de emergencia del tratado sin requerir una votación unánime para aprobar la contribución solidaria a las empresas energéticas. Por tanto, la imposibilidad de obtener la unanimidad parece suficiente para cambiar las reglas de votación en materia fiscal. Parece que el uso del artículo 122 del TFUE como base jurídica para las medidas de emergencia del Reglamento (UE) 2022/1854 se adhiere a la idea de una toma rápida de decisiones de la UE, pero sin mucha consideración por otros procedimientos legales y objetivos políticos.

Las contribuciones solidarias temporales sobre las ganancias extraordinarias tienen su ámbito de acción siempre que se proteja un bien constitucional identificado en la propia norma. En el caso del gravamen solidario requerido a los operadores energéticos de combustibles fósiles para reducir el impacto del aumento de los precios de los combustibles, el propósito perseguido no está definido dentro del marco constitucional. La vaguedad y ambigüedad del interés general de este gravamen no justifica esta contribución como medida

para paliar los efectos de la elevada inflación. Es en este contexto en el que su fundamento podría cuestionarse, ya que es dudoso que una contribución de este tipo pueda ayudar a reducir los crecientes precios de los combustibles fósiles.

Lógicamente, la tarea de diseñar un gravamen sobre las ganancias extraordinarias está sujeta a ciertos límites que restringen dicha libertad de configuración. Entre ellos se incluyen (si se aplica una contribución a los agentes de combustibles fósiles para reducir el impacto del aumento de los precios de los combustibles) la necesidad de motivos objetivos y razonables tanto para seleccionar este sector como para identificar las empresas específicas a las que se debería imponer dicha contribución, así como para fijar el importe que cobrar. En todo caso, se ha concluido que disponer de medios económicos para pagar la aportación en cuestión o que dichas empresas se hayan beneficiado de forma genérica no son motivos objetivos y razonables para imponer dichas contribuciones. Sin embargo, siempre debe considerarse que se ha de respetar el principio de proporcionalidad, como lo exigen el derecho de la UE y la jurisprudencia constitucional, lo que no parece haber sido el caso. Se han estudiado otras restricciones al establecimiento de la contribución solidaria temporal como, por ejemplo, la intromisión del derecho a la propiedad, el principio de igualdad, la libertad de establecimiento y la libertad de circulación de servicios. El análisis realizado concluye que dicha contribución solidaria podría ser contraria al derecho de la UE en algunos casos.

Asimismo, para dar pleno cumplimiento a las exigencias del principio de igualdad, la disposición legal que establece la contribución solidaria debe explicar las razones por las que se impone a las empresas de los agentes energéticos a quienes se dirige y en qué términos. Esto permitiría así comprobar si son conformes con el derecho de la UE.

En este artículo hemos intentado demostrar que faltan las circunstancias que constituyan un motivo válido para imponer una contribución solidaria a los agentes energéticos en términos de su impacto en el aumento de los precios de los combustibles. Ha quedado demostrado el intento artificioso de negar las condiciones que rigen la regulación de la contribución basada en tributos para convertirla en una contribución patrimonial no tributaria, produciendo así un artefacto que sin duda es un impuesto en todo menos en el nombre. Así, cabe declarar que se trata de un mecanismo parafiscal distorsionaría el buen uso de los instrumentos legales para su aprobación sin necesidad de demostrar medios financieros y sin justificar el monto por recaudar. Esto implica su potencial efecto confiscatorio dando lugar a una doble imposición y evitando el uso de acuerdos internacionales de doble imposición sin estar sujetos a los límites constitucionales desarrollados por el TC durante un periodo de más de 40 años. Asimismo, las continuas referencias a los procedimientos tributarios e incluso al erario público y con el supuesto uso del producto de la recaudación de las entidades energéticas no hace sino replantearnos la naturaleza como PPPNT del gravamen sobre las empresas distribuidoras de hidrocarburos.

Ante esta situación, lo que hay que hacer es determinar si se han cumplido los principios y restricciones establecidos en el derecho interno y de la UE para la creación de

impuestos al no existir contraprestación alguna por parte del Estado. Como era de esperar, los operadores han impugnado hasta la fecha los distintos actos de ejecución, como, por ejemplo, la autoliquidación presentada, y se han presentado diferentes recursos alegando que la nueva ley es inconstitucional; además, se han presentado quejas ante la Comisión Europea de que este canon no puede considerarse una medida equivalente a la aprobada en el reglamento comunitario.

La introducción de la contribución solidaria impone una doble imposición, ya que la base imponible de los gravámenes sobre ganancias extraordinarias ya forma parte de la base imponible del impuesto sobre la renta de las sociedades. En consecuencia, los Estados miembros también recaudan impuestos sobre estos beneficios excedentes a través del impuesto sobre la renta de las sociedades. La doble imposición es problemática porque amplifica la tributación asimétrica de ganancias y pérdidas, reduciendo así la inversión y los incentivos a la innovación.

## Referencias bibliográficas

- Aguallo Avilés, Á. y Bueno Gallardo, E. (2007). Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel y A. Yábar Sterling (coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 57-94). Dykinson.
- Amatucci, F. (2023). Windfall Profit Taxation and EU Law. En *Made to Last? Windfall Profit Taxation in Europe (and Beyond)*. Seminario de la Universidad de Ferrara (9 de marzo de 2023).
- Bacigalupo Sagesse, M. (2015). Prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria: la financiación del déficit del sistema eléctrico. En F. López Ramón (coord.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos* (pp. 131-137). INAP.
- Bertocco, F. (2023). EU Energy Windfall Tax(es), Between Doubtful Legal Basis and National Measures. An Italian Perspective. En *Made to Last? Windfall Profit Taxation in Europe (and Beyond)*. Seminario de la Universidad de Ferrara (9 de marzo de 2023).
- Biermann, F. y Brohm, R. (2004). Implementing the Kyoto Protocol without the USA: The Strategic Role of Energy Tax Adjustments at the Border. *Climate Policy*, 4(3), 289-302.
- Cottier, T., Malumfashi, G., Matteotti-Berkutova, S., Nartova, O. Sépibus, J. de y Bigdeli, S. Z. (2009). *Energy in WTO Law and Policy*. NCCR and World Trade Institute.
- Cruz Amorós, M. (28 de noviembre de 2022). Apuntes sobre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. *El Derecho. Noticias jurídicas y de actualidad*.

- Cubero Truyo, A. (2018). *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Tirant Lo Blanch.
- Dashwood, A., Dougan, M., Rodger, B. J., Spaventa, E. y Whyatt, D. (2011). *European Union Law*. Hart Publishers.
- Erdős, G. y Czoboly, G. (2022). New Legislative Tool for Introducing EU-Wide Windfall Taxes. *European Taxation*, 63(1).
- Garben, S. y Govaere, I. (eds.) (2017). *The Division of Competences between the EU and the Member States: Reflections on the Past, the Present and the Future*. Hart Publishing.
- Gómez-Ferrer Rincón, R. (2015). Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria. En F. López Ramón (coord.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extra-judicial de conflictos* (pp. 31-67). INAP.
- Herrera Molina, P. M. (2004). La irrelevancia jurídica del «concepto constitucional del tributo». *Quincena Fiscal*, 21-22, 38-45.
- Iglesias Caridad, M. (2019). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. *Nueva Fiscalidad*, 4, 169-217.
- Kosta, V. (2009). The Principle of Proportionality in EU Law: An Interest-Based Taxonomy. *SSRN*. <https://ssrn.com/abstract=3368867>
- Lammers, J. y Kuźniacki, B. (2023). The EU Solidarity Contribution and a More Proportional Alternative: A Study Under EU and International Investment Law. *Intertax*, 51(6-7), 451-471.
- Lang, M. (2013). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2.<sup>a</sup> ed.) Linde; IBFD.
- Lignereux, B. (2023). Is the EU Contribution on Windfall Profits Based on the Right Treaty Provision? *Intertax*, 51(11), 732-740.
- Liobikienė, G., Butkus, M. y Matuzevičiūtė, K. (2019). The Contribution of Energy Taxes to Climate Change Policy in the European Union (EU). *Resources* 8(2). <https://doi.org/10.3390/resources8020063>
- Martín Queralt, J. (dir.) (2022). *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al derecho comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*. Instituto de Estudios Económicos.
- Martínez Sánchez, C. (2019). La constitucionalidad de las nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. (Análisis de la STC 63/2019, de 9 de mayo, rec. núm. 739/2018). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 441, 1-126. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/4013>
- Muir, E. (2019). The Essence of the Fundamental Right to Equal Treatment: Back to the Origins. *German Law Journal*, 20(6), 2019, 817-839.
- Nicolay, K., Steinbrenner, D., Woelfing, N. y Spix, J. (2023). *The Effectiveness and Distributional Consequences of Excess Profit Taxes or Windfall Taxes in Light of the Commission's Recommendation to Member State* (Study n.º PE 740.076). Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies. European Parliament.
- OCDE (2019). *Taxing Energy Use 2019: Using Taxes for Climate Action*. <https://doi.org/10.1787/058ca239-en>
- Ortiz Calle E. (2018). Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones de carácter público no tributario. *Quincena Fiscal*, 19, 47-74.
- Reimer, E. y Rust, A. (eds.) (2015). *Klaus Vogel on Double Taxations Conventions*. Wolters Kluwer.
- Sanz Gómez, R. (2021). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario a

la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 191, 183-232.

- Schiavone, F. P. (2023). Windfall Profit Taxation and Compatibility with the Principle of Tax Non-Discrimination: What is Not Right? En *Made to Last? Windfall Profit Taxation in Europe (and Beyond)*. Seminario de la Universidad de Ferrara (9 de marzo de 2023).
- Schön, W. (2004). World Trade Organization Law and Tax Law. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 58(7), 290-291.
- Selivanova, Y. (2007). *The WTO and Energy: WTO Rules and Agreements of Relevance to the Energy Sector*. International Centre for Trade and Sustainable Development.
- Terra, B. J. M. y Wattel, P. J. (2005). *European Tax Law*. Kluwer Law International.
- Traversa, E. y Wolff, S. (2016). Energy Tax Policy in an EU Context: Non-Discrimination, Free Movement and Tax Harmonization. En P. Pistone y M. Villar Ezcurra (eds.), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids: Tracing the Path from Divergence to Convergence* (pp. 379-412). IBFD.
- Valle, S. (29 de diciembre de 2022). Exxon Sues EU in move to Block New Windfall Tax on Oil Companies. *Reuters*. <https://www.reuters.com/markets/commodities/exxon-sues-eu-move-block-new-windfall-tax-oil-companies-ft-2022-12-28/>
- Van Brederode, T. y Casano, F. (2023). EU Public Intervention in the Energy Market: A Stroke of Good Luck or Misfortune? *Inter-tax*, 51(11), 754-770.

**Fernando Serrano Antón.** Licenciado en Derecho. Doctor en Derecho *cum laude*. Premio Extraordinario de Doctorado. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. Cátedra Jean Monnet EU FairTax. Director del Gabinete de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid. Director de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid. Vocal del Tribunal Económico-Administrativo municipal de Madrid. Presidente de la Asociación Española de Derecho Financiero (2013-2017). Director del grupo de investigación de la Universidad Complutense de Madrid «Fiscalidad Internacional y de la Unión Europea». *Senior research associate* International Bureau of Fiscal Documentation (1998-2000), Países Bajos. Permanent Scientific Committee de la International Fiscal Association (2013-2022). Miembro del Consejo Académico de FIDE. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Ha participado como ponente en cursos, seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales (universidades y Administraciones), así como en asociaciones y centros privados en España y en el extranjero. <https://orcid.org/0000-0002-9423-6166>



# MÁSTERES Y CURSOS

Potenciamos el talento  
que **transforma** empresas

## FÓRMATE EN LAS ÁREAS DE

---

Asesoría de Empresas • Contabilidad y  
Finanzas • Dirección y Administración de  
Empresas • Jurídica • Laboral • Marketing y  
Ventas • Prevención, Calidad y Medioambiente  
• Recursos Humanos • Tributación

Presencial | Telepresencial | Online

Consulta nuestra oferta formativa completa en [www.cef.es](http://www.cef.es)





# AHORA ES EL MEJOR MOMENTO PARA OPOSITAR

## Administración General

- Administradores Civiles del Estado
- Gestión de la Administración Civil del Estado
- Administrativos de la Administración del Estado

## Administración Local

- Interventores-Tesoreros
- Secretarios (de Entrada)
- Secretarios-Interventores

## Banco de España

- Técnicos (Banco de España)
- Inspectores del Banco de España

## Seguridad Social Empleo

- Inspectores de Trabajo y Seguridad Social
- Interventores y Auditores de la Seguridad Social
- Técnicos de la Seguridad Social
- Gestión de la Seguridad Social
- Gestión de la Seguridad Social (Especialidad Auditoría y Contabilidad)
- Subinspectores Laborales (Escala de Empleo y Seguridad Social)
- Administrativos de la Seguridad Social

Asesoramiento  
personalizado:

91 44 44 920  
[www.cef.es](http://www.cef.es)

## Hacienda / Tribunal Cuentas

- Inspectores de Hacienda del Estado
- Inspectores de Seguros del Estado
- Interventores y Auditores del Estado
- Técnicos de Auditoría y Contabilidad
- Técnicos de Auditoría y Control Externo del Tribunal de Cuentas
- Técnicos de Hacienda
- Agentes de la Hacienda Pública

## Justicia

- Jueces y Fiscales
- Letrados de la Administración de Justicia
- Gestión Procesal y Administrativa
- Tramitación Procesal y Administrativa

## Comunidades Autónomas

- Comunidad Valenciana
- Comunidad de Madrid
- Cataluña

