



**Tirant**  
etiqueta verde

# LA TRANSICIÓN ENERGÉTICA EN EL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE Y LA JUSTICIA FISCAL

Directores:  
MARÍA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO  
ENRIQUE ORTIZ CALLE



**tirant**  
lo blanch

# ÍNDICE

PRESENTACIÓN .....	17
MARÍA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO ENRIQUE ORTIZ CALLE	
I. LA TRANSICIÓN ENERGÉTICA Y LA JUSTICIA FISCAL	
LA POLÍTICA FISCAL, LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE Y EL DERECHO INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS: UN ENFOQUE INTEGRADO .....	25
HORACIO CORTI	
1. LA POLÍTICA FISCAL EN EL MARCO DE LA AGENDA 2030 .....	27
2. LA AGENDA 2030 Y EL DERECHO INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS .....	30
3. LA POLÍTICA FISCAL EN EL DERECHO INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS .....	32
4. CONCLUSIONES .....	44
PACTO GLOBAL PARA EL MEDIO AMBIENTE Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS: ¿ES NECESARIA UNA REFORMULACIÓN?..	47
MANUEL LUCAS DURÁN	
1. INTRODUCCIÓN .....	47
2. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS GENERALES Y AMBIENTALES .....	56
2.1. Principios constitucionales .....	56
2.2. Principios de la Unión Europea .....	64
2.3. Principios internacionales .....	70
3. PRINCIPIOS APLICABLES AL MEDIO AMBIENTE: ESPECIAL MENCIÓN AL PRINCIPIO <i>QUIEN CONTAMINA PAGA</i> .....	81
4. A MODO DE CONCLUSIONES .....	90
5. BIBLIOGRAFÍA .....	91

<b>DIÁLOGO CON LOS PUEBLOS INDÍGENAS DE GUATEMALA, COMO ETAPA PREVIA PARA EL DESARROLLO DE PRO- YECTOS ENERGÉTICOS .....</b>	<b>97</b>
<b>MARÍA ALEJANDRA DE LEÓN BARRIENTOS DE OVALLE</b>	
1. INTRODUCCIÓN .....	98
2. RÉGIMEN JURÍDICO .....	100
2.1. Constitución Política de la República de Guatemala .....	101
2.2. Declaración de las Naciones Unidas sobre los Derechos de los Pueblos Indígenas. Resolución aprobada por la Asam- blea General, el 13 de septiembre de 2007 .....	102
2.3. Convenio 169 de la Organización Internacional del Trabajo, sobre Pueblos Indígenas y Tribales en Países Independientes 1989 .....	103
2.4. Acuerdos de Paz. El Acuerdo sobre identidad y derechos de los Pueblos Indígenas .....	104
2.5. Código Municipal .....	106
2.6. Carencia de legislación y reglamentación específica .....	109
2.7. Ley General de Electricidad, Decreto 93-96 del Congreso de la República de Guatemala .....	110
2.8. Reglamento de la Ley General de Electricidad, Acuerdo Gu- bernativo 256-95 del Presidente de la República, y sus refor- mas .....	110
2.9. Decreto Número 52-2003, Ley de Incentivos para el Desa- rrollo de Proyectos de Energía Renovable .....	111
2.10. Acuerdo Gubernativo No. 211-2005, Reglamento de la Ley de Incentivos para el Desarrollo de Proyectos de Energía Re- novable .....	112
3. SENTENCIA DEL 26 DE MAYO DE 2017 DE LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD DE LA REPÚBLICA DE GUATE- MALA. EXPEDIENTES ACUMULADOS 90-2017, 91-2017 Y 92-2017.....	113
3.1. Aspectos generales .....	113
3.2. OXEC, caso exitoso de Consulta a los Pueblos Indígenas ....	120
3.3. Guía Operativa para la Implementación de Consulta a los Pueblos Indígenas .....	122
4. BIBLIOGRAFÍA .....	126
<b>IMPLICACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL ENERGÉTICA CON LOS DERECHOS HUMANOS EN MÉXICO.....</b>	<b>127</b>
<b>YESENIA DEL CARMEN TREJO CRUZ</b>	
1. INTRODUCCIÓN .....	128

2. ACCIONES FISCALES ENERGÉTICAS .....	130
2.1. Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024 .....	130
2.2. Ley Energética 2015 .....	132
2.3. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.....	133
2.4. Estímulos en IEPS .....	135
2.4.1. Financiamiento para hidrocarburos —abril 2019— .....	135
2.4.2. Estimulo sobre hidrocarburos —octubre 2019— ..	137
2.4.3. Estimulo sobre hidrocarburos —noviembre 2019— .....	140
2.4.4. Estimulo sobre hidrocarburos —diciembre 2019— .....	141
3. VINCULACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS CON LA FISCALIDAD ENERGÉTICA.....	142
3.1. Artículo 1º Constitucional .....	142
3.2. Artículo 4º párrafo 5 Constitucional.....	143
3.3. Artículo 73 Fracción XXIX Constitucional.....	144
3.4. Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente.....	144
3.5. Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación .....	145
4. FISCALIDAD AMBIENTAL Y DERECHOS HUMANOS EN LA COMUNIDAD INTERNACIONAL.....	147
4.1. Normativa Euro 6 en disminución al uso del carbono .....	147
4.2. Agenda 2030 para el desarrollo sostenible cumbre 2015 .....	147
4.3. COP Madrid 2019.....	148
5. CONCLUSIONES.....	148
6. PROPUESTA .....	149
7. BIBLIOGRAFÍA .....	150

<b>DESAFÍOS JURÍDICOS DERIVADOS DE LOS CAMBIOS EN LA POLÍTICA FISCAL ENERGÉTICA (UN ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL).....</b>	<b>153</b>
---	------------

BEGOÑA PÉREZ BERNABEU

1. LAS ACTUALES POLÍTICAS ENERGÉTICAS Y DE DESARROLLO SOSTENIBLE .....	154
2. LA NECESARIA REFORMA FISCAL ENERGÉTICO-AMBIENTAL EN ESPAÑA .....	156
3. LOS INVERSORES EXTRANJEROS ANTE LOS CAMBIOS EN LA POLÍTICA FISCAL ENERGÉTICA.....	161
3.1. El arbitraje internacional de inversiones y el <i>regulatory chilling effect</i> .....	161

3.2. Las medidas tributarias como supuesto de expropiación indirecta.....	163
4. LOS RECIENTES ARBITRAJES DE INVERSIONES CONTRA ESPAÑA POR LOS RECORTES A LAS ENERGÍAS RENOVABLES.....	167
5. MEDIDAS PARA COMPATIBILIZAR LA REFORMA FISCAL EN MATERIA ENERGÉTICA Y LA PROTECCIÓN A LAS INVERSIONES EXTRANJERAS.....	170
6. REFLEXIONES FINALES.....	172
7. BIBLIOGRAFÍA.....	175
<b>ARBITRAJES DE INVERSIÓN EN EL MARCO DEL TRATADO DE LA CARTA DE LA ENERGÍA: DISCUSIÓN SOBRE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS ADOPTADAS POR ESPAÑA.....</b>	<b>177</b>
<b>PALOMA GARCÍA CÓRDOBA</b>	
1. INTRODUCCIÓN.....	177
2. EL TCE Y EL ARBITRAJE DE INVERSIONES SOBRE TEMAS TRIBUTARIOS.....	179
3. ARBITRAJES DE INVERSIÓN CONTRA ESPAÑA POR MEDIDAS TRIBUTARIAS QUE AFECTAN EL SECTOR DE LA ENERGÍA RENOVABLE.....	184
3.1. El marco regulatorio español.....	184
3.2. Primera etapa: Charanne e Isolux.....	188
3.3. Segunda etapa.....	190
3.3.1. Eiser: la primera condena para España.....	190
3.3.2. Novenergia.....	192
3.3.3. 9REN.....	194
3.4. La cuestión actual.....	196
4. PERSPECTIVAS A FUTURO: REFORMA DEL TCE Y CAMBIOS EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA.....	197
5. COMENTARIOS FINALES.....	199
<b>II. MODELOS Y PROPUESTAS DE FISCALIDAD ENERGÉTICA</b>	
<b>POLÍTICA ENERGÉTICA Y DESARROLLO SOSTENIBLE EN ARGENTINA.....</b>	<b>203</b>
<b>JUAN MANUEL ÁLVAREZ ECHAGÜE</b>	
1. INTRODUCCIÓN.....	203
2. CONTEXTO GENERAL.....	204

3. BREVES REFLEXIONES SOBRE LA TRIBUTACIÓN VERDE EN ARGENTINA .....	205
4. EN PARTICULAR: EL DEVENIR HISTÓRICO .....	209
5. LOS POSIBLES CONFLICTOS CON LA TRIBUTACIÓN LOCAL .....	213
6. A MODO DE CIERRE .....	216
<b>LA POLÍTICA FISCAL ENERGÉTICA EN COSTA RICA .....</b>	<b>219</b>
ADRIÁN TORREALBA NAVAS	
1. BREVE PANORAMA DEL ESTADO DE SITUACIÓN .....	219
2. CONCEPTOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN MEDIO AMBIENTAL .....	224
2.1. Instrumentos jurídicos para proteger el ambiente.....	224
2.2. Fundamento constitucional.....	227
2.1. Fundamento constitucional.....	229
2.2.1. En general .....	229
2.2.2. Relación de los tributos medioambientales con el derecho a contribuir según la capacidad económica .....	231
3. INSTRUMENTOS TRIBUTARIOS BÁSICOS DE UNA POLÍTICA FISCAL ENERGÉTICA Y VALORACIÓN DEL ORDENAMIENTO COSTARRICENSE.....	233
3.1. Tributos .....	233
3.2. Incentivos fiscales: tratamiento favorable a fuentes de energía limpias .....	239
3.2.1. Vehículos eléctricos e híbridos.....	239
3.2.2. Exención autoconsumo de energía eléctrica obtenida de fuentes renovables.....	244
3.3. Recomendaciones básicas de diseño de un sistema de tributación ambiental .....	244
4. FINANCIAMIENTO DE SERVICIOS AMBIENTALES Y MERCADO DE COMERCIALIZACIÓN DE EMISIONES ....	245
4.1. Servicios ambientales .....	245
4.2. Mercado doméstico de carbono .....	248
<b>NUEVO MODELO ENERGÉTICO Y FISCALIDAD DE LA ENERGÍA: OPORTUNIDADES, RETOS Y LIMITACIONES .....</b>	<b>253</b>
MARTA VILLAR EZCURRA	
1. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO .....	253
2. LAS LIMITACIONES DEL MARCO JURÍDICO-COMUNITARIO DE LA FISCALIDAD DE LA ENERGÍA.....	261

2.1. Sobre la Directiva de Imposición de la energía (DIE) y su revisión.....	263
2.2. Sobre el régimen de control de las ayudas de Estado y su aplicación a España .....	266
3. FISCALIDAD DE LA ENERGÍA EN ESPAÑA Y SU REFORMA.....	270
3.1. Aspectos consensuados en la reforma de la fiscalidad de la energía.....	272
3.2. Consideraciones sobre el IVPEE.....	274
3.3. El IVPEE y los laudos CIADI.....	278
3.4. El canon hidroeléctrico .....	280
4. CONCLUSIONES.....	284
<b>IMPULSO A LA ESTRATEGIA DE LA ECONOMÍA CIRCULAR MEDIANTE LA IMPOSICIÓN SOBRE PLÁSTICOS.....</b>	<b>289</b>
<b>GEMMA PATÓN GARCÍA</b>	
1. INTRODUCCIÓN .....	289
2. DIRECTRICES DE LAS ESTRATEGIAS DE ECONOMÍA CIRCULAR EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN ESPAÑA.....	293
3. LA INCIDENCIA DE LOS INSTRUMENTOS FISCALES EN LA INCENTIVACIÓN DE LA CIRCULARIDAD ECONÓMICA.....	298
4. TENDENCIAS ACTUALES EN MATERIA DE IMPOSICIÓN SOBRE PLÁSTICOS .....	301
4.1. Contexto y oportunidad de la imposición.....	301
4.2. Posicionamiento ante el escenario internacional.....	307
4.3. Propuesta de Impuesto sobre envases plásticos no reutilizables .....	311
5. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE FISCALIDAD AMBIENTAL Y ECONOMÍA CIRCULAR AL HILO DE LA PROPUESTA DE IMPOSICIÓN SOBRE ENVASES PLÁSTICOS .....	317
6. BIBLIOGRAFÍA .....	320
<b>REVISIÓN LEGISLATIVA DE LA RETRIBUCIÓN EN LAS CENTRALES FOTOVOLTAICAS .....</b>	<b>323</b>
<b>PATRICIA BLANCO DÍEZ</b>	
1. INTRODUCCIÓN .....	323
2. REVISIÓN DEL MARCO LEGISLATIVO .....	327
3. MARCO LEGISLATIVO APLICADO A LA INSTALACION..	342
3.1. Primer RD 436/2004 .....	343

3.2. Segundo RD 661/2007.....	343
3.3. Tercer RD 413/2014 .....	344
4. CONCLUSIONES.....	346
5. BIBLIOGRAFÍA .....	348
<b>LA PROTECCIÓN AMBIENTAL EN LOS TRIBUTOS LOCALES (SITUACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS DE REFORMA).....</b>	<b>351</b>
<b>PEDRO M. HERRERA MOLINA</b>	
<b>ADA VIOLETA TANDAZO RODRÍGUEZ</b>	
1. PLANTEAMIENTO.....	351
1.1. Antecedentes normativos .....	351
1.2. Bonificaciones ambientales en los impuestos locales.....	352
1.3. Tasas y contribuciones especiales con fines ambientales .....	355
1.4. Valoración general .....	356
2. ADAPTACIÓN AMBIENTAL DE LOS TRIBUTOS EXISTENTES .....	359
2.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.....	360
2.1.1. Perspectiva general .....	360
2.1.2. Bonificaciones y tipos de gravamen de los bienes inmuebles de características especiales.....	360
2.1.3. Bonificación por mecanismos de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.....	362
2.2. Impuesto sobre Actividades Económicas .....	365
2.2.1. Perspectiva general .....	365
2.2.2. Bonificación por sostenibilidad energética .....	366
2.2.3. Bonificación por localización alejada de los nú- cleos urbanos .....	367
2.2.4. Bonificación por planes de transporte sostenible ...	368
2.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.....	370
2.4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras .....	372
2.4.1. Perspectiva general .....	372
2.4.2. Bonificación por sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.....	374
2.4.3. Tipos reducidos .....	376
3. TRANSFORMACIÓN AMBIENTAL DE LOS TRIBUTOS LOCALES .....	377
3.1. Consideraciones generales.....	377
3.2. Impuesto sobre Actividades Económicas .....	378
3.3. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.....	379
3.4. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.....	379
3.5. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras .....	380

3.6. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana .....	381
3.7. Impuesto sobre Cotos de Caza.....	381
3.8. Otros posibles impuestos ambientales de carácter local .....	381
4. CONCLUSIONES.....	382

**EL GRAVAMEN DEL DAÑO MEDIOAMBIENTAL PRODUCIDO POR EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LAS CIUDADES..... 387**

MARÍA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO

ENRIQUE ORTIZ CALLE

1. INTRODUCCIÓN .....	387
2. RELEVANCIA ECONÓMICA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO .....	389
3. OBSOLESCENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS VIGENTES PARA GRAVAR EL COMERCIO ELECTRÓNICO: PLANTEAMIENTO GENERAL .....	392
4. LOS IMPUESTOS LOCALES EXONERAN INJUSTIFICADAMENTE DE GRAVAMEN A LAS GRANDES COMPAÑÍAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO.....	394
5. CONVENIENCIA DE UN GRAVAMEN LOCAL SOBRE EL COMERCIO ONLINE POR EL DAÑO MEDIOAMBIENTAL QUE PROVOCA EN LAS CIUDADES .....	402
5.1. Bases competenciales .....	403
5.2. Limitaciones impuestas por la Ley de Haciendas Locales: imposibilidad de establecer una tasa general sobre la entrada a los municipios.....	407
5.3. Gravamen local del uso intensivo de las vías públicas por parte del comercio electrónico .....	409
5.4. Régimen jurídico: la sujeción de los operadores postales y las reglas de cuantificación .....	411
5.4.1. Ámbito material y subjetivo del gravamen .....	411
5.4.2. Reglas de cuantificación de la tasa.....	422

# NUEVO MODELO ENERGÉTICO Y FISCALIDAD DE LA ENERGÍA: OPORTUNIDADES, RETOS Y LIMITACIONES

**Marta Villar Ezcurra**

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

**Sumario:** 1. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO. 2. LAS LIMITACIONES DEL MARCO JURÍDICO-COMUNITARIO DE LA FISCALIDAD DE LA ENERGÍA. 2.1. Sobre la Directiva de Imposición de la energía (DIE) y su revisión. 2.2. Sobre el régimen de control de las ayudas de Estado y su aplicación a España. 3. FISCALIDAD DE LA ENERGÍA EN ESPAÑA Y SU REFORMA. 3.1. Aspectos consensuados en la reforma de la fiscalidad de la energía. 3.2. Consideraciones sobre el IVPEE. 3.3. El IVPEE y los laudos CIADI. 3.4. El canon hidroeléctrico. 4. CONCLUSIONES.

## 1. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO

Las Unión Europea ha basado su política energética en tres pilares: sostenibilidad, competitividad y seguridad en el suministro. Si bien teóricamente son tres objetivos con similar peso, en la práctica han tenido distinta protección a lo largo del tiempo. En tiempos pre-Kioto, abastecimiento y competencia guiaron el desarrollo del mercado interior de la energía y promovieron infraestructuras mientras que, desde 2009, la sostenibilidad ha sido el vector atendido con carácter prioritario para alcanzar objetivos comprometidos internacionalmente, cada vez con mayor ambición.

El nuevo modelo energético europeo guiado por la sostenibilidad y orientado hacia la descarbonización<sup>1</sup> está lejos de ser perfecto y

---

<sup>1</sup> Uno de los más importantes cambios de paradigma del nuevo modelo, basado en la descarbonización y la sostenibilidad, es el protagonismo que ha cobrado el consumidor, especialmente en el sector eléctrico, pues del consumidor pasivo se ha pasado al consumidor protagonista y al prosumidor y, en consecuencia, se ha

exige reflexionar sobre las acciones a emprender, los instrumentos a utilizar y los plazos a considerar, para cumplir los ambiciosos retos del Acuerdo de París (2015) por el camino acordado en la Cumbre del Clima en Katowice (2018). No parece suficiente apostar sin más por energías limpias, porque, entre otras cosas, a medida que las tecnologías en energías renovables maduran, los costes bajan y los incentivos deben revisarse para asegurar que son los apropiados<sup>2</sup>. Los responsables políticos se enfrentan a nuevos retos y se hace preciso adoptar un enfoque holístico y sofisticado, que incluya el vector de la fiscalidad<sup>3</sup>.

La Unión Europea, principal protagonista activo y promotor de cambios normativos orientados a la descarbonización y la neutralidad climática<sup>4</sup>, ha marcado a los Estados miembros la hoja de ruta a seguir. En línea con los compromisos internacionales para llegar a la

---

cambiado el eje tradicional del modelo centralizado. En particular, las redes eléctricas han facilitado la transformación en el nuevo modelo energético, basado en un mix con alta penetración de renovables, desde la premisa de que “*unas redes robustas, fiables y dotadas de suficiente inteligencia juegan un papel fundamental a la hora de alcanzar un suministro seguro y competitivo*”. Vid. *El papel de las redes en el nuevo modelo energético* (2017), Red Eléctrica de España, disponible en el siguiente enlace: [https://www.ree.es/sites/default/files/El\\_papel\\_de\\_las\\_redes\\_en\\_el\\_nuevo\\_modelo\\_energetico\\_0.pdf](https://www.ree.es/sites/default/files/El_papel_de_las_redes_en_el_nuevo_modelo_energetico_0.pdf)

<sup>2</sup> Las energías renovables reducen todo tipo de costes (los de generación eléctrica, los sociales y económicos). Afirma Gonzalo Escribano que “*la fotovoltaica ha caído más del 80%, la termosolar cerca del 50%, la eólica terrestre un 40% y la marina ha caído un 30%*” y asimismo que “*la fotovoltaica es ya la energía más barata de generación de electricidad de la historia*”. [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/11/17/economia/1605602414\\_071043.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/11/17/economia/1605602414_071043.html). Sobre los costes esperados hay trabajos de interés que sugieren que la electricidad renovable será la clave para asegurar un sistema de energía descarbonizado y será incluso más barata por su propia naturaleza, que el hidrógeno. Nos remitimos al estudio de Andris Piebalgs, Christopher Jones, Piero Carlo Dos Reis, Golnoush Soroush y Jean-Michel Glachant, *Cost-Effective decarbonisation study* (2020), European University Institute, p.7 y ss.

<sup>3</sup> Este enfoque global y holístico es cada vez más demandado para una buena regulación. Vid. IRENA, OCDE/IEA y REN21 (2018), *Renewable Energy Policies in a Time of Transition*. [https://www.irena.org/-/media/Files/IRENA/Agency/Publication/2018/Apr/IRENA\\_IEA\\_REN21\\_Policies\\_2018.pdf](https://www.irena.org/-/media/Files/IRENA/Agency/Publication/2018/Apr/IRENA_IEA_REN21_Policies_2018.pdf)

<sup>4</sup> Vid. Propuesta del Reglamento por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifica el Reglamento UE 2018/1999 “Ley Europea del Clima”. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1588581905912&uri=CELEX:52020PC0080>

descarbonización total en 2050, el Parlamento Europeo ha propuesto aumentar la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero del 40% al 60% para 2030, entre otras cosas, porque la tecnología empieza a permitirlo<sup>5</sup>.

Por su parte, la Presidenta de la Comisión Europea, Úrsula Von Der Leyden, con ocasión de su discurso ante el Parlamento Europeo (julio, 2019), anunció entre las nuevas medidas fiscales a adoptar, la propuesta de cambiar la regla de unanimidad por el sistema de codecisión en materia fiscal<sup>6</sup>, la revisión de la Directiva de la Fiscalidad de la Energía y un gravamen al carbono en frontera<sup>7</sup>. Un año más tarde (julio, 2020), la Comisión Europea ha publicado su Plan de Acción para una “*fiscalidad equitativa y sencilla*” que apoye la estrategia de recuperación hacia un mundo más ecológico, “*compatible con los principios de nuestra economía social de mercado*”. Su punto de partida es que “*la utilización de la fiscalidad como instrumento político ayudará a lograr el objetivo de neutralidad climática de aquí a 2050, así como a los demás objetivos medioambientales del Pacto Verde Europeo*” y que esta estrategia aportará a los presupuestos públicos ingresos fiscales adicionales que propiciarán inversiones en favor de una transición verde. Se plantea en estos términos el potencial de la fiscalidad como opción beneficiosa “*para todos a la hora de hacer frente a los problemas medioambientales y de empleo*”<sup>8</sup>.

Para profundizar en el proceso de transición energética, las prioridades marcadas por la Comisión Europea se han centrado hasta ahora en cuatro ámbitos: políticas dirigidas a descarbonizar el sector del transporte, preparación del sistema eléctrico para el incremento

---

<sup>5</sup> Ley Europea del Clima: una reducción del 60% de las emisiones para 2030. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8440-2021-INIT/en/pdf>

<sup>6</sup> Para pasar de la unanimidad a la mayoría cualificada pueden utilizarse las denominadas “cláusulas pasarela” (artículos 48, apartado 7, del TUE y 192.2 TFUE), previa aprobación del Consejo o del Consejo Europeo.

<sup>7</sup> El gravamen recaería sobre las importaciones de productos producidos a bajos estándares medioambientales, para evitar la fuga de carbono. *Vid.* Alice Pirlot, *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law* (2015), Edward Elgar.

<sup>8</sup> Bruselas, 15.7.2020, COM (2020) 312 final.

sustancial de las energías renovables<sup>9</sup>, refuerzo de la ventaja competitiva de la UE en las tecnologías bajas en carbono, y fomento de la descarbonización de la industria y la edificación<sup>10</sup>.

La definición de estas prioridades es fundamental para racionalizar los retos, calendarios y acciones a emprender en España, contemplados, fundamentalmente, en el Plan Nacional de Recuperación, Transformación y Resiliencia<sup>11</sup>, en la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de Cambio Climático y en la Estrategia de transición justa<sup>12</sup>. La Comisión Europea ha evaluado positivamente los Planes Nacionales de Energía y Clima (PNIEC, en el caso español<sup>13</sup>), pero ha pedido un mayor impulso para alcanzar los objetivos marcados a nivel europeo. Cuestiones como la justicia social, o la claridad y previsibilidad del marco legal no son ajenas a la política fiscal ni a los sistemas tributarios, que han de responder no sólo a la obtención de recursos suficientes para satisfacer los gastos públicos sino también a los principios de justicia tributaria y a los objetivos extrafiscales medioambientales<sup>14</sup>.

Por ello, en este contexto de transición hacia el nuevo modelo energético, cabe plantear qué papel juega la fiscalidad ante los nuevos retos y oportunidades. El marco fiscal sólo podrá contribuir al éxito de medidas políticas y regulatorias concretas, fijadas estratégicamente a nivel de la UE y de los Planes Nacionales, si tiene en cuenta junto a los principios tributarios clásicos, el principio “quien contamina paga” y, además, de forma efectiva y coherente con la regulación

---

<sup>9</sup> Según datos estimados, para 2050, las energías solar y eólica supondrán el 50% de la producción eléctrica, y el 21% adicional corresponderá a hidro, nuclear y otras renovables, esto es habrá un 71% de electricidad descarbonizada a nivel global. <https://economicsforenergy.wordpress.com/2019/07/17/el-new-energy-outlook-2019-de-bnef/> y datos de *BP Energy Outlook*, 2019 Ed.

<sup>10</sup> Tagliapietra, S. et al. *Policy brief. The European Union Energy Transition: Key priorities for the next five years*, Issue 1, July 2019.

<sup>11</sup> [https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2020/07102020\\_PlanRecuperacion.pdf](https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2020/07102020_PlanRecuperacion.pdf)

<sup>12</sup> <https://energia.gob.es/es-es/Paginas/index.aspx>

<sup>13</sup> <https://www.idae.es/informacion-y-publicaciones/plan-nacional-integrado-de-energia-y-clima-pniec-2021-2030>

<sup>14</sup> El fenómeno de la extrafiscalidad está especialmente presente en el campo de la tributación energético-ambiental. Sobre el tema, *vid.* Enrique Ortiz Calle “Extrafiscalidad y constitución en la imposición energético-ambiental” en *La Fiscalidad del Sector Eléctrico* (2017), Tirant lo Blanch, pp.85-116.

del sector de la energía desde un enfoque holístico. Precisamente, la ausencia de una fiscalidad medioambiental o su defectuoso diseño económico y legal pueden ser fuente de problemas o provocar indeseables resultados, como muestra alguna experiencia fallida a la vista la importancia cualitativa y cuantitativa de las condenas indemnizatorias en los casos sustanciados ante el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI)<sup>15</sup>, y del nivel de litigiosidad generado por el Impuesto al Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE)<sup>16</sup>, por mencionar solamente dos de los ejemplos más destacados.

Es cierto que el instrumento fiscal no es la solución a todos los problemas de corrección de los defectos del mercado, ni su utilización debe tener como consecuencia sobreimposiciones o dobles costes, pero también lo es que desde distintos ámbitos se reconoce su idoneidad para promover los cambios de conducta necesarios a fin de alcanzar los retos de descarbonización, asociados tradicionalmente a las políticas de cambio climático y medioambiente. Además, los objetivos recaudatorios no son incompatibles con los de redistribución o con un diseño de figuras tributarias e incentivos fiscales orientado a fines extrafiscales, medioambientales o de protección de otros intereses. Es más, puede afirmarse que es una tendencia en el panorama actual de la fiscalidad internacional la utilización “regulatoria” de los tributos, en otras palabras, la utilización de la fiscalidad para promover cambios de paradigma hacia conductas deseadas, bien incentivándolas con un tratamiento fiscal favorable, bien penalizando las que se desean erradicar<sup>17</sup>.

En el sector de la energía, en particular, los instrumentos económicos y de mercado se traducen inmediatamente en costes y a los denominados “impuestos pigouvianos” se les atribuye un importan-

---

<sup>15</sup> Vid. <https://icsid.worldbank.org/sp/Pages/about/default.aspx>.

<sup>16</sup> El Impuesto se crea por Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012).

<sup>17</sup> Vid. Avi-Yonah, Reuven S., “Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes”, *Acct. Econ. & L.* 1, no. 1 (2011): Article 6. Más recientemente, *vid.* el número monográfico de *Intertax* dedicado a este tema: *Special Issue on Taxes and Regulation*, *Intertax* vol. 48, Issue 4, April 2020.

te papel en el camino hacia la consecución de los retos ambiciosos del Acuerdo de París de 2015. Descarbonizar la economía supone acometer cambios estructurales e inversiones que, además, deben de acelerarse si se quiere cumplir con los objetivos de reducción de emisiones contaminantes. Así, en su Comunicación de abril de 2019, la Comisión Europea reconoce que *“la política fiscal es un instrumento importante para garantizar la consecución de los objetivos de la Unión de la Energía, en particular para facilitar la transición hacia una energía limpia, a la vez que se respetan los principios de subsidiariedad y proporcionalidad”* y que *“se está progresando hacia la completa realización del mercado único de la energía y la fiscalidad de la energía tiene un papel importante que desempeñar. Los impuestos y gravámenes representan una parte sustancial del precio de la energía y su cuota ha aumentado en productos clave como la electricidad en algunos países. Esto hace que aumente la importancia del marco fiscal para el funcionamiento del mercado interior y los beneficios del crecimiento asociados a este”*<sup>18</sup>.

Por estas razones, no es de extrañar que la mayor parte de los países de nuestro entorno hayan incorporado “reformas fiscales verdes” (vamos ya por la cuarta “ola”), buena parte de las veces asentadas sobre la base de una figura tributaria de características simples, que grava el uso de la energía con bases amplias, ofrece un importante potencial recaudatorio y, además, permite rebajar la fiscalidad directa en la “cesta” de impuestos, generando un “tercer dividendo”, destacando especialmente Suecia o el modelo exitoso de Noruega<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> Comisión Europea: Comunicación “Una toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática de la UE”, 9.4.2019. COM (2019) 117 final, p.4.

<sup>19</sup> La introducción de figuras de “carbon tax” comenzó en los años 90, en Finlandia, Suecia, Noruega y Dinamarca, tras la Conferencia de Toronto sobre Cambio Atmosférico. La segunda ola de reformas fiscales verdes incorpora algunos países del Este de Europa hacia el 2000 (Letonia, Eslovenia, Estonia y Croacia), con la finalidad primordial de generar recursos que aliviaran las dificultades económicas de estos países y favoreciera su entrada en la UE, mientras que la “tercera ola”, viene representada por Irlanda, Portugal y Francia alrededor del año 2010. Vid. Stefan E. Weishaar “Introducing carbon taxes - issues and barriers”, *Innovation Addressing Climate Changes Challenges. Market-based Perspectives* (2018), Edward Elgar, pp. 3-19 y bibliografía citada.

Desafortunadamente, el sistema fiscal español no ha incorporado una verdadera reforma fiscal medioambiental ni un impuesto al CO<sub>2</sub> a nivel estatal, en línea con los modelos exitosos de algunos países de nuestro entorno. Muy al contrario, han sido constantes los cambios normativos en los últimos años y muchas las reformas dirigidas a superar la crisis económica, por la vía de subidas de los impuestos más relevantes o mediante la creación de nuevas figuras impositivas con pretensión de contribuir a superar los importantes niveles de déficit presupuestario y tarifario<sup>20</sup>. Además, tales reformas o cambios normativos en el sistema fiscal estatal y autonómico no han incorporado principios medioambientales, causando a su vez un elevado nivel de litigiosidad.

Planteado el escenario en el que este trabajo pretende contribuir al debate del nuevo modelo energético de la UE, es preciso destacar que, aparte de las experiencias del Derecho comparado, existen también otros factores clave —incluidos los de técnica y diseño— que ninguna reforma fiscal medioambiental debería desatender, como son limitaciones derivadas del Derecho de los Tratados y su posible evolución, con vistas a permitir evaluar reformas futuras y, en particular, su encaje factible en los Tratados internacionales que regulan los diferentes mercados energéticos, así como, también, las acciones medioambientales en la lucha contra el cambio climático.

Asimismo, deberían considerarse los objetivos de las políticas medioambientales, de eficiencia del sector energético y su contribución al doble objetivo de proporcionar energía a precios viables para las distintas actividades productivas, evitando que a través de los mercados energéticos y sus complejos sistemas de gestión se generen subvenciones encubiertas para sustentar sectores inviables. También se debería facilitar a los consumidores un suministro de productos energéticos en el que la formación de precios y las circunstancias determinantes de su evolución sean perfectamente previsibles, en otras palabras, transparentes. Además, una reforma fiscal coherente con los objetivos fijados en políticas públicas sectoriales debería adecuarse a las orientaciones de política energética fijadas por el actual Ministerio para la Transición Ecológica, en aspectos tales como seguridad de

---

<sup>20</sup> Como confiesa la exposición de motivos de la Ley 15/2012.

suministro; seguridad pública; sostenibilidad económica de los sistemas eléctrico y gasista; independencia del suministro; calidad del aire; lucha contra el cambio climático y respecto al medio ambiente; gestión óptima y el desarrollo de los recursos nacionales; gestión de la demanda; gestión de las elecciones tecnológicas futuras; utilización racional de la energía, así como cualesquiera otros que guarden relación directa con las competencias del Gobierno de España en materia energética<sup>21</sup>.

En todo caso, en la reforma fiscal medioambiental a emprender en España, será preciso valorar escenarios macroeconómicos, fijar opciones y líneas estratégicas a seguir para alcanzar los resultados pretendidos pero, sin duda, debe asegurarse que la opción escogida sea respetuosa con el marco de legalidad del Derecho de la UE a la vez que coherente con otras políticas horizontales y transversales, retos nada fáciles si tenemos en cuenta la complejidad del grupo normativo de referencia y su aplicación por parte de la Comisión Europea, bajo el control del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE).

Como consecuencia de la actual de crisis económica por efecto de la pandemia, se están acelerando la mayor parte de las tendencias que se venían constatando en el sistema industrial global y se sitúa en un primer plano la transición energética —junto a la digitalización— como eje estratégico de la recuperación económica. Además, la caída de los precios del gas y del petróleo representa una buena oportunidad para suprimir, de una vez por todas, subsidios ineficientes o dirigidos a fuentes contaminantes o incrementar impuestos a los combustibles fósiles sin que aumenten los precios finales, pues según datos de la Agencia Internacional de la Energía, los subsidios a los combustibles fósiles han continuado aumentando en los últimos años y, parte de ellos, se destinan a abaratar los productos del petróleo, no siempre de la forma más eficiente ni progresiva<sup>22</sup>.

De otro lado, en el diseño de una respuesta eficaz y socialmente aceptable, será preciso ligar la mayor ambición en objetivos de descarbonización con la necesaria proyección a la salud y el respeto a la biodiversidad con aquellas estrategias donde la base sea lograr

---

<sup>21</sup> RDL 1/2019, de 11 de enero (BOE-a-2019-315).

<sup>22</sup> <https://www.iea.org/>

una transición justa en los términos de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de las Naciones Unidas. Por ello, los instrumentos económicos y de mercado están adquiriendo, si cabe, un mayor protagonismo en la era post-pandemia<sup>23</sup>. El siguiente paso en la agenda europea hacia la descarbonización supondrá cambios sin precedente, en la medida en que se acelerará el uso de energías renovables, la descarbonización del transporte y las estrategias asociadas al hidrógeno en el contexto de la nueva estrategia de crecimiento conocida como el Pacto Verde Europeo para la UE y sus ciudadanos<sup>24</sup>.

Desde estas premisas, el presente capítulo tiene por objeto plantear algunas reflexiones sobre el papel de la fiscalidad en el proceso de transición hacia el nuevo modelo energético, y los retos y criterios a considerar para evitar desaciertos del pasado y atender a los límites derivados del Derecho de la UE, fundamentalmente, de las reglas de armonización en fiscalidad de la energía y del régimen de control de las ayudas de Estado, en proceso de revisión<sup>25</sup>.

## 2. LAS LIMITACIONES DEL MARCO JURÍDICO-COMUNITARIO DE LA FISCALIDAD DE LA ENERGÍA

El parámetro de legalidad para las reformas a acometer en materia de fiscalidad de la energía en España viene constituido, fundamentalmente, por la Directiva de Fiscalidad de la Energía (DIE)<sup>26</sup> y el régimen de ayudas de Estado<sup>27</sup>, sin perjuicio de otras normas del TFUE —en particular, las disposiciones sobre libertades fundamentales— y de Derecho derivado —la Directiva sobre Energías Renovables

---

<sup>23</sup> En el mismo sentido se pronuncian Lara Lázaro Tuoza, Gonzalo Escribano Francés y Virginia Crespi de Valldaura (2020), “Transición Energética y Gobernanza climática en tiempos de pandemia”, *ICE* núm. 916, p. 179.

<sup>24</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52019DC0640&from=EN>

<sup>25</sup> Para mayor detalle sobre este tema nos remitimos a los trabajos publicados en *State Aids, Taxation and the Energy Sector* (2017), Thomson Reuters Aranzadi.

<sup>26</sup> Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283 de 31.10.2003, p. 51/70).

<sup>27</sup> *Vid.* los artículos 107 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

la complejidad de estas situaciones en las que los tribunales arbitrales desconocen o evitan la aplicación del Derecho de la UE, incluido el acervo comunitario y la jurisprudencia del TJUE, como recientemente ha ocurrido también en el caso de la condena a Alemania en el asunto *Vattenfall*.

### 3.4. *El canon hidroeléctrico*

Desde su creación, el canon hidroeléctrico ha generado una importante controversia y no poca incertidumbre, a resultas de una regulación legislativa apresurada y técnicamente deficiente. El establecimiento del canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica ha aumentado la complejidad, asimetrías y duplicidades en las que incurre el modelo de fiscalidad sobre la energía. Además, ha generado perplejidad por el hecho de que una fuente de energía renovable y esencialmente limpia se vea sometida a una carga tributaria significativamente superior a otras fuentes (contaminantes y no contaminantes). Su naturaleza jurídica es la de un impuesto a la cifra de negocios de las centrales hidroeléctricas<sup>63</sup> que otorga un tratamiento fiscal desigual a los productores de energía, diferenciando también entre titulares de las centrales hidroeléctricas. Este es el factor por el que en 2014 se propuso su integración en el Impuesto sobre la Electricidad.

Una de las cuestiones inicialmente más discutidas fue la relativa al ámbito geográfico de su aplicación, dadas las competencias de las Comunidades Autónomas (CCAA) en materia de aguas. El artículo 1 del Real Decreto 198/2015, pretendió superar el problema, afirmando que el canon solo se aplicará en las cuencas intercomunitarias. Pero, además, existen serias dudas sobre su finalidad medioambiental, pues establece un mecanismo de financiación del déficit de tarifa, con lo que el legislador parece ir contra los propios principios que inspiran la política europea en materia energética y ambiental, principios invocados en la exposición de motivos de la Ley que lo crea. Aunque se admitiera que la finalidad medioambiental de un tributo pudiera venir dada por el destino de los fondos recaudados (criterio que los

---

<sup>63</sup> Vid. Informe Lagares, 2014, cit. pp. 326-327.

tribunales de justicia consideran un indicio), sólo un 2% se destinará a las actuaciones del Organismo de cuenca, frente al 98% que afluye directamente al Tesoro Público, por lo que constituye un ingreso más del sistema eléctrico al no destinarse la recaudación a la protección y mejora del dominio público.

También es importante tener en cuenta que el hecho imponible se limita exclusivamente a las actividades de producción de energía eléctrica. Este dato en relación con la omisión en el Preámbulo de la Ley 15/2012, de toda referencia a las concretas afecciones medioambientales negativas que pueden derivar de la utilización o aprovechamiento especial de las aguas continentales, impide comprender por qué el ámbito material deja fuera otras actividades que causan un impacto igual o incluso superior sobre el medio ambiente, particularmente, si se tiene en cuenta que la producción hidroeléctrica realiza un uso no consuntivo de las aguas, a diferencia de otros usos como la actividad de regadío, acuicultura, recreativa o la de abastecimiento de poblaciones. Además, si entre los fines del tributo se encuentra la necesidad de mejorar la protección de las aguas continentales, el efecto que se consigue es el contrario al pretendido, al incrementarse la presión fiscal a una de las fuentes de energía menos contaminantes, lo que supone indirectamente favorecer a las más contaminantes. Hay pues una clara contradicción del canon con la política internacional y europea de fomento de las fuentes de energía renovables no contaminantes, a fin de reducir la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera.

El Tribunal Supremo planteó en febrero de 2018 al TJUE dos cuestiones prejudiciales de interpretación (asunto C-111/18) y, en particular, se cuestiona si el canon es compatible con el principio quien contamina paga y con el de no discriminación de los operadores contemplado en la Directiva 2009/72/CE sobre normas comunes para el mercado interior de electricidad. Los magistrados recuerdan que este tributo se exige a los generadores de energía hidroeléctrica que operan en cuencas intercomunitarias, frente a los titulares de concesiones en cuencas intracomunitarias, y a los productores con tecnología hidroeléctrica frente a quienes utilizan otras tecnologías, generando una situación de desigualdad que incide en la competencia dentro del mercado eléctrico. También se plantea si el cobro de este canon en perjuicio de los productores de generación hidroeléctrica que ope-

ran en cuencas intercomunitarias es una ayuda de Estado, poniendo sobre la mesa la *vexata quaestio* de los tributos asimétricos o cargas especiales que falsean la competencia, en este caso en el mercado eléctrico, creando ayudas de Estado a favor de terceras personas al producirse, por un lado, la diferenciación entre compañías de producción hidroeléctricas que se encuentran en la misma posición y, por otro, respecto de los productores de energía eléctrica proveniente de otras fuentes.

El 8 de mayo de 2019, se presentaron ante el TJUE las conclusiones del Abogado General Hogan (ECLI:EU:C:2019:395), en las que se proponen las siguientes respuestas: “1) Ni el artículo 191 TFUE, apartado 2, ni el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, tienen efecto directo, de manera que ninguna de estas dos disposiciones puede ser invocada por un particular ante un órgano jurisdiccional nacional para impugnar un determinado tributo por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía. 2) El artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE, debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable a un tributo como el controvertido en el procedimiento principal y que afecta a las empresas titulares de concesiones de explotación de cuencas intercomunitarias para la producción de electricidad, pero no a las titulares de concesiones de explotación de cuencas intracomunitarias para la producción de electricidad ni a los productores de electricidad que utilicen otras tecnologías. Con carácter subsidiario: El artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2009/72 debe interpretarse en el sentido de que, en principio, no se opone a una legislación nacional como las medidas fiscales controvertidas en el procedimiento principal, siempre que esta legislación persiga reforzar la protección del dominio público hidráulico obteniendo recursos que deben ser aportados por quienes obtienen un beneficio de su utilización privativa o aprovechamiento especial y repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua, incluyendo los costes ambientales y de recursos, en los diferentes usuarios finales, y siempre que la Constitución se interprete en el sentido de que este

Estado miembro no estaba facultado para extender a las cuencas intracomunitarias el ámbito de aplicación de la medida. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente valorar si la finalidad de la legislación controvertida en el procedimiento principal está realmente relacionada con dichos objetivos. 3) El artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que la exención del canon sobre el uso de las aguas continentales a las empresas titulares de concesiones de explotación de cuencas intracomunitarias para producir electricidad constituye una ayuda estatal prohibida, salvo que quede demostrado que el Estado miembro en cuestión carece tanto de potestad tributaria como de competencia para decidir sobre la cuantía de los derechos que se han de pagar a cambio de las concesiones de explotación de dichas cuencas intracomunitarias.”

Sobre el argumento según el cual la energía hidroeléctrica soporta una tributación final sustancialmente superior a la que soporta la electricidad producida con otros métodos, incluidos los que generalmente se consideran más contaminantes para el medio ambiente, el Abogado General reconoce que es cierto que esta circunstancia, de ser verdadera, pone en tela de juicio la política española de protección del medio ambiente. Sin embargo, recuerda que el objetivo del tributo controvertido no es proteger el medio ambiente en general, sino reforzar la protección del dominio público hidráulico y repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua en los diferentes usuarios finales, por lo que considera que no es contrario a este objetivo que el tipo del tributo sea superior al de la electricidad producida por otros métodos (apartado 57 de las Conclusiones).

Finamente, la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2019 (ECLI:EU:C:2019:935) ha entendido que el canon no se opone a las Directivas. Respecto al artículo 107.1 TFUE entiende que “debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica controvertido en los litigios principales no recaiga, por una parte, sobre los productores de energía hidroeléctrica que operan en cuencas hidrográficas situadas en el territorio de una única comunidad autónoma y, por otra parte, sobre los productores de energía eléctrica procedente de fuentes diferentes de la hidráulica no constituye una ayuda de Estado en el sentido de esta disposición en favor

de esos productores, ya que estos últimos no se encuentran, habida cuenta del marco de referencia pertinente y del objetivo perseguido por el canon, en una situación comparable a la de los productores de energía hidroeléctrica que operan en cuencas hidrográficas situadas en el territorio de más de una comunidad autónoma sujetos a dicho canon, extremo este que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente”.

#### 4. CONCLUSIONES

El cambio en el sector de la energía lo es en sus mismas raíces y expresiones económicas. Por ello, la adecuación del marco regulatorio a los nuevos paradigmas impone redefinir los principios que deben inspirar el nuevo modelo y las reglas que hayan de regir en nuevas leyes, reglamentos y hasta en los detalles de la letra pequeña. El nuevo modelo energético y las reformas que se proyectan estratégicamente en la UE, asociadas a una recuperación verde, digital y resiliente son el contexto idóneo para dar importantes pasos que hagan realidad esa “mayor ambición”. La era post-COVID19 representa el momento oportuno para hacer realidad un modelo virtuoso de fiscalidad de la energía en España, que tenga en cuenta como dato de partida la estructura de generación de energía del sistema eléctrico peninsular<sup>64</sup>.

El modelo español debe tender a un mayor nivel de participación de las energías renovables en el mix de generación de energía y hacia la utilización de tecnologías que permitan la captura y el almacenamiento seguro de los productos contaminantes, de manera que puedan actuar en la obtención de productos energéticos de forma no contaminante o mínimamente contaminante.

En lo que al sistema tributario concierne, parece una necesidad aceptada de forma generalizada en todos los países, la de suprimir beneficios fiscales que resultan contraproducentes desde el punto de vista medioambiental, y que operan contra la neutralidad del sistema tributario. Del mismo modo, los incentivos fiscales que se introducen

---

<sup>64</sup> [https://www.ree.es/sites/default/files/11\\_PUBLICACIONES/Documentos/Renovables-2019.pdf](https://www.ree.es/sites/default/files/11_PUBLICACIONES/Documentos/Renovables-2019.pdf)

por razones coyunturales o para favorecer el desarrollo e implantación de determinadas tecnologías o productos, deberían de seleccionarse cuidadosamente y tener una duración limitada de antemano, de manera que se puedan conocer con antelación sus efectos presupuestarios y a la vez asegurar a los operadores la viabilidad económica de sus inversiones más allá de los vaivenes políticos.

No cabe obviar que todos los países desarrollados que han introducido reformas fiscales verdes han optado por una transición gradual, orientada a una progresiva implantación del principio "quien contamina paga" en la fiscalidad de la energía, de forma que el sistema se dirija a un gravamen basado en las emisiones contaminantes de cada producto energético, con preferencia a la tributación en función del valor de los distintos productos, constituyendo la fiscalidad un elemento orientador de la producción y consumo de productos energéticos.

Sin embargo, es preciso advertir que todas las reformas fiscales tienen presente un numeroso elenco de cuestiones que en una materia de tanta importancia son inevitables, como los aspectos macroeconómicos de las opciones por uno u otro modelo energético, la seguridad del suministro, los aspectos estratégicos y geográficos, la protección de la industria local, la protección de determinados consumidores (en términos de pobreza energética, usos en agricultura, empresas de uso intensivo de energía, etc.) o aspectos vinculados al desarrollo regional, así como otras cuestiones de carácter sociológico o estratégico.

En el caso español, nos encontramos en un estadio muy poco avanzado en cuanto a la utilización de la fiscalidad medioambiental como instrumento para hacer efectivo el principio "quien contamina paga" y para orientar a productores y consumidores a un modelo más satisfactorio desde el punto de vista medioambiental. Por tanto, es difícil prever que sea factible abordar una reforma de la fiscalidad energética radical e incluso es poco realista pensar que se puede obtener el consenso necesario para definir un modelo energético que cuente con el apoyo suficiente para convertirlo en una sólida política de Estado, lo que hace pensar que va a ser necesario operar de una manera gradual, tanto en la definición del modelo, como en la elección de los instrumentos. Esa gradualidad no puede ignorar los avances que han realizado Estados con un desarrollo indiscutible en esta materia,

que siempre ofrecen un modelo de buenas prácticas a nivel global, lo que no implica tampoco desconocer que España tiene peculiaridades geográficas, geopolíticas, demográficas e incluso estructurales en su economía, que hacen necesario que el modelo sea suficientemente complejo y flexible, con la finalidad de que los eventuales efectos perjudiciales de su implantación sean los mínimos y de asegurar que exista un balance satisfactorio en la transición energética que se quiere y es necesario acometer.

La reforma que se ha de desarrollar en España tiene elementos comunes con las realizadas en otros países de nuestro entorno. Parece absolutamente necesaria la transformación de los actuales impuestos *ad valorem* y de carácter exclusivamente recaudatorio en tributos verdaderamente medioambientales, que tengan presente el efecto contaminante con preferencia al valor de los productos energéticos o de las materias o actividades gravadas. Pero a la vez, la reforma habría de considerar las circunstancias específicas, como su situación de aislamiento energético y mínima capacidad de interconexión, para prever el impacto que determinados tributos podrían tener en el futuro —cuando aumente la capacidad de interconexión— sobre la demanda de energía de origen exterior. Habría que evitar efectos indeseados, como el ocurrido con la introducción del IVPEE, que ha llevado al abaratamiento del coste de la energía importada respecto de la producción local. Tampoco es una cuestión menor la incidencia que puede tener el diseño del sistema fiscal futuro en la viabilidad de determinadas actividades que requieren importantes instalaciones, cuya amortización acelerada tendría que preverse, al margen del efecto macroeconómico del abandono de instalaciones de valor muy significativo y la necesidad de realizar otras nuevas, que suponen cuantiosas inversiones y financiación intensiva de fuente exterior.

Igualmente, existen en el actual marco tributario consideraciones que también pesarán en el futuro de la reforma, como es la obligación de indemnizar a los productores de energías renovables que han obtenido laudos favorables en sus litigios internacionales con el Estado español, como consecuencia de nuevas regulaciones legales que pueden verse modificadas, pero que habrán de serlo de manera que no se incrementen las ventajas obtenidas por las empresas favorecidas por los laudos frente a otros productores de energías renovables.

En definitiva, la fiscalidad de la energía debe aprovechar las oportunidades que el nuevo modelo energético centrado en el consumidor y en la generación distribuida ofrece, para asumir, de una vez por todas, los ambiciosos y urgentes retos de descarbonización, asegurando el respeto al marco legal internacional, comunitario europeo y constitucional.