



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

Derecho ambiental

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

DIÁLOGO CON LOS PUEBLOS INDÍGENAS DE GUATEMALA, COMO ETAPA PREVIA PARA EL DESARROLLO DE PRO- YECTOS ENERGÉTICOS	97
MARÍA ALEJANDRA DE LEÓN BARRIENTOS DE OVALLE	
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
IMPLICACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL ENERGÉTICA CON LOS DERECHOS HUMANOS EN MÉXICO.....	127
YESENIA DEL CARMEN TREJO CRUZ	
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

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

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
 ARBITRAJES DE INVERSIÓN EN EL MARCO DEL TRATADO DE LA CARTA DE LA ENERGÍA: DISCUSIÓN SOBRE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS ADOPTADAS POR ESPAÑA.....	177
PALOMA GARCÍA CÓRDOBA	
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
 II. MODELOS Y PROPUESTAS DE FISCALIDAD ENERGÉTICA	
POLÍTICA ENERGÉTICA Y DESARROLLO SOSTENIBLE EN ARGENTINA.....	203
JUAN MANUEL ÁLVAREZ ECHAGÜE	
1. INTRODUCCIÓN.....	203
2. CONTEXTO GENERAL.....	204

Índice	13
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
LA POLÍTICA FISCAL ENERGÉTICA EN COSTA RICA	219
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
NUEVO MODELO ENERGÉTICO Y FISCALIDAD DE LA ENERGÍA: OPORTUNIDADES, RETOS Y LIMITACIONES	253
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
IMPULSO A LA ESTRATEGIA DE LA ECONOMÍA CIRCULAR MEDIANTE LA IMPOSICIÓN SOBRE PLÁSTICOS.....	289
GEMMA PATÓN GARCÍA	
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
REVISIÓN LEGISLATIVA DE LA RETRIBUCIÓN EN LAS CENTRALES FOTOVOLTAICAS.....	323
PATRICIA BLANCO DÍEZ	
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
LA PROTECCIÓN AMBIENTAL EN LOS TRIBUTOS LOCALES (SITUACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS DE REFORMA).....	351
PEDRO M. HERRERA MOLINA	
ADA VIOLETA TANDAZO RODRÍGUEZ	
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 núcleos 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 descarbonización¹ está lejos de ser perfecto y

¹ 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 apropiados². Los responsables políticos se enfrentan a nuevos retos y se hace preciso adoptar un enfoque holístico y sofisticado, que incluya el vector de la fiscalidad³.

La Unión Europea, principal protagonista activo y promotor de cambios normativos orientados a la descarbonización y la neutralidad climática⁴, 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

² 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. 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.

³ 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

⁴ 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 permitirlo⁵.

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 fiscal⁶, la revisión de la Directiva de la Fiscalidad de la Energía y un gravamen al carbono en frontera⁷. 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*”⁸.

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

⁵ 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>

⁶ 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.

⁷ 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.

⁸ Bruselas, 15.7.2020, COM (2020) 312 final.

sustancial de las energías renovables⁹, refuerzo de la ventaja competitiva de la UE en las tecnologías bajas en carbono, y fomento de la descarbonización de la industria y la edificación¹⁰.

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 Resiliencia¹¹, en la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de Cambio Climático y en la Estrategia de transición justa¹². La Comisión Europea ha evaluado positivamente los Planes Nacionales de Energía y Clima (PNIEC, en el caso español¹³), 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 medioambientales¹⁴.

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

⁹ 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.

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

¹¹ https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2020/07102020_PlanRecuperacion.pdf

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

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

¹⁴ 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)¹⁵, y del nivel de litigiosidad generado por el Impuesto al Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE)¹⁶, 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 erradicar¹⁷.

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-

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

¹⁶ 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).

¹⁷ 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”*¹⁸.

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 Noruega¹⁹.

¹⁸ 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.

¹⁹ 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 CO₂ 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 tarifario²⁰. 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

²⁰ 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 energética²¹.

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 progresiva²².

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

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

²² <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-pandemia²³. 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 ciudadanos²⁴.

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 revisión²⁵.

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)²⁶ y el régimen de ayudas de Estado²⁷, sin perjuicio de otras normas del TFUE —en particular, las disposiciones sobre libertades fundamentales— y de Derecho derivado —la Directiva sobre Energías Renovables

²³ 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.

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

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

²⁶ 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).

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

(DER)²⁸ o la Directiva de Eficiencia Energética (DEE)²⁹—, con las que se relacionan, pues el establecimiento de ajustes en frontera anunciado por la Comisión Europea es de competencia de la UE y no de los Estados miembros.

Para apoyar la transición a una energía limpia basada en la aplicación efectiva del principio “quien contamina paga” sería preciso, como mínimo, contar con una DIE revisada y suprimir progresivamente las subvenciones e incentivos fiscales a los combustibles fósiles. Una forma de abordar este objetivo podría ser arbitrar un impuesto sobre el carbono, capaz de cambiar las estructuras de consumo y producción, haciendo que se consumiera menos energía y menos carbono, con la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y los ahorros energéticos generales consiguientes. También el impuesto sobre el carbono incentivaría las inversiones en mejoras de la eficiencia y en tecnologías con bajas emisiones. Respecto al objetivo de contribuir a un crecimiento sostenible y socialmente justo, la fiscalidad de la energía junto a otros instrumentos de mercado debería estar en consonancia con unas necesidades de inversión que preparen el futuro, por ejemplo, facilitando el desarrollo de tecnologías clave que contribuyan a un crecimiento con bajo consumo de carbono, lo que constituiría un elemento de vanguardia de la transición a las energías limpias. En relación con las exigencias para la reforma de la fiscalidad de la energía referidas a la equidad social, sería preciso utilizar los ingresos procedentes de la fiscalidad de la energía y del medio ambiente para favorecer la transición de las regiones y los sectores económicos hacia un mejor comportamiento medioambiental, y se debería facilitar una reducción de la fiscalidad del trabajo como consecuencia de unos mayores ingresos procedentes de los impuestos medioambientales³⁰.

²⁸ Directiva UE 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables (DO L 328/82 de 21.12.2018, p. 82/208).

²⁹ Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética (DO L 315 de 14.11.2012, p. 1), modificada por la Directiva UE 2018/844, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018 (DO L 156 de 19.6.2018, pp.75-91).

³⁰ *Ibidem*.

Por lo que se refiere a las propuestas de ajustes en frontera al producto importado competidor para igualar su carga fiscal a la del producto nacional que sí ha soportado el "carbon-price"³¹, éstas presentan dificultades prácticas debido a la oposición de países como China, India o EE.UU., por lo que exigirá una fuerte apuesta de esfuerzo diplomático. Para el caso español, debe considerarse especialmente el hecho de que la energía importada a través de la interconexión con Francia y con Marruecos, no soporta el IVPEE (y en el caso de Marruecos, se beneficia de la inexistencia de un impuesto a la producción y de la ausencia de un régimen de derechos de emisión), al margen de otras posibles ventajas competitivas. Por ello, puede generar una demanda de electricidad importada que, dada la capacidad del sistema español, podría resultar innecesaria y, aumentar el exceso de capacidad del sistema español con todos los efectos subsiguientes en cuanto a su rentabilidad, sostenibilidad, generación de empleo, etc.

2.1. *Sobre la Directiva de Imposición de la energía (DIE) y su revisión*

La finalidad de la Directiva 2003/96, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DIE) es garantizar el funcionamiento del mercado interior, mediante el establecimiento de niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón³². Desde su entrada en vigor, los productos energéticos y de la electricidad

³¹ Vid. Mikael Skou Andersen, "The missing link in an international framework for carbon pricing: Border adjustment with taxes or allowances", *State Aids, Taxation and the Energy Sector*, cit, p. 393. Cuando el precio de carbono se fija mediante el RCDE el ajuste en frontera puede funcionar de manera similar al ajuste fiscal, exigiendo al producto importado disponer del número de derechos de emisión equivalente a las emisiones de su producto.

³² La DIE ordena a los Estados miembros aplicar un nivel mínimo de imposición a los productos energéticos y de la electricidad cubiertos por el ámbito de la Directiva, sin que sea exigible a la producción de calor, por ser objeto de un comercio intracomunitario muy limitado. También se excluyen de imposición armonizada los productos energéticos de doble uso, la electricidad cuando represente más del 50% del coste de un producto o los procesos mineralógicos.

están sometidos a impuestos en el ámbito de la UE cuando se utilizan como carburantes o combustibles de calefacción y no lo están cuando sirven de materia prima o intervienen en reducciones químicas o en procedimientos electrolíticos o metalúrgicos.

Uno de los elementos cruciales para que se pudiera aprobar la DIE fue la posibilidad de que los Estados miembros aplicaran reducciones y exenciones fiscales condicionadas al respeto al “nivel mínimo de imposición”³³, pero el tiempo ha demostrado que esta posibilidad —que ha favorecido a la aviación, al transporte marítimo y por carretera, a la agricultura y pesca y a las industrias de elevado consumo energético— se ha traducido en una carga para los sectores no beneficiados o para los hogares privados, pues deben soportar la compensación de la pérdida de ingresos fiscales. Además, sin perjuicio de que algunos de estos sectores están sujetos al RCDE y, por tanto, a una señal de precio del carbono³⁴, el establecimiento de exenciones o desgravaciones puede distorsionar la competencia entre sectores de la industria y propiciar modos de transporte ineficientes y contaminantes³⁵.

El problema más acentuado de la DIE es que su diseño no emite la necesaria señal en precios que jerarquice los comportamientos necesarios para reducir las emisiones contaminantes de los productos y promover la eficiencia energética. Como reconoce la misma Comisión Europea, el actual régimen es obsoleto y no aporta prácticamente nada a la consecución de objetivos clave como la diversificación de las fuentes de energía y los vectores energéticos o la mejora de la eficiencia energética, puesto que los impuestos no se basan en el contenido energético sino en el volumen/peso de los productos consumidos, en suma, la DIE no está adaptada a las metas energéticas y climáticas de la Unión: “*El régimen de imposición no es coherente con las políticas*

³³ El nivel mínimo de imposición se define como “la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de la electricidad en el momento de su puesta a consumo” (artículo 4.2 DIE).

³⁴ Este es el caso de los sectores de consumo energético intensivo y los vuelos interiores de la UE.

³⁵ Comunicación “Una toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática de la UE”, cit. p. 5.

y los objetivos en los ámbitos de la energía y el clima. Aunque reflejan los modelos fiscales de los Estados miembros, basados en gran medida en las necesidades de recaudación, las actuales políticas fiscales no consiguen integrar de forma sistémica el impacto del consumo de combustible y electricidad en la consecución de los objetivos de la UE en los ámbitos de la energía y el clima, ni en los de salud y medioambiente³⁶. Por ello, se ha sugerido que se aplique un impuesto sobre los combustibles fósiles en consonancia con las emisiones de carbono asociadas a su uso. Si en 2011 se propuso formalmente la revisión de la DIE para introducir un componente de CO₂ en los sectores no cubiertos por el RCDE y basar la fiscalidad en su contenido energético, simplificando también el régimen de exenciones y reducciones fiscales³⁷, lo cierto es que en 2015 se decidió retirar dicha propuesta ante la imposibilidad de lograr el acuerdo unánime de los Estados miembros.

Actualmente, se está revisando de nuevo la DIE en el contexto más amplio de la Agenda sobre cambio climático y energía. La Comisión Europea ha sometido a consulta pública su propuesta centrada en una aproximación neutral tecnológicamente que incentive la eficiencia energética. Hace falta evaluar la puesta en práctica de las diferentes disposiciones, su eficacia y claridad y hasta qué punto ha logrado sus objetivos. También, se ha de examinar su coherencia con otras políticas (por ejemplo, energía, medio ambiente, competencia o transporte), iniciativas o medidas de la UE, en el entendimiento de que el futuro régimen de fiscalidad de la energía debe complementar y reforzar la legislación de la UE en materia de energía, así como el entorno (financiero, tecnológico y social) propicio, tanto en los Estados miembros como a escala de la UE³⁸. En definitiva, para asegurar que la DIE es un instrumento eficiente y capaz de ofrecer seguridad jurídica, deberán ajustarse muy bien tanto los principios que guían el cambio como los detalles técnicos.

³⁶ Comunicación "Una toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática de la UE", cit. pp. 4 y 5.

³⁷ COM (2011) 169 final, de 13 de abril de 2011.

³⁸ <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12227/public-consultation>

2.2. *Sobre el régimen de control de las ayudas de Estado y su aplicación a España*

La política de competencia no ocupa el primer puesto en la lucha contra el cambio climático y la protección del medio ambiente, pero puede complementar la regulación y la fiscalidad. Las normas sobre ayudas pretenden contribuir a los ejes prioritarios del Pacto Verde, como la descarbonización, la eficiencia energética, la movilidad sostenible, la economía circular y la ambición de reducir al máximo la contaminación³⁹. A diferencia de lo que ocurre en otros sectores económicos, la aplicación de las normas sobre control de ayudas de Estado al sector de la energía no puede entenderse sin partir de la propia especificidad del grupo normativo: las normas generales del TFUE se completan con la Directiva de Imposición Energética (DIE, 2003), las Directrices sobre ayudas al medio ambiente y la energía (Directrices, 2014) y el Reglamento de exención por categorías (RGEC, 2014), con continuas remisiones cruzadas entre los tres instrumentos normativos, que delimitan los criterios a considerar en este sector.

Es sabido que “ayuda estatal” es un concepto autónomo del Derecho UE en el que tienen cabida los incentivos fiscales de cualquier clase. Para que una ayuda esté prohibida por el TFUE debe cumplirse todos y cada uno de los elementos conceptuales que enuncia el artículo 107.1 TFUE. Así, la medida debe selectiva (no general), imputable al Estado, falsear la competencia y afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Pero la cláusula de prohibición del Tratado es flexible, de manera que, entre otros motivos, las ayudas podrán considerarse compatibles si fomentan la ejecución de un proyecto importante de interés común europeo, están destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, o si están destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades económicas en la UE, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios de forma contraria al interés común.

El artículo 44 del RGEC establece para las ayudas en forma de reducciones fiscales de los “impuestos medioambientales” de la DIE, que serán compatibles y quedarán dispensadas de la obligación de

³⁹ https://ec.europa.eu/competition/information/green_deal/call_for_contributions_es.pdf

notificación si cumplen las condiciones establecidas en la DIE, de las que se presume su efecto incentivador hacia conductas respetuosas con el medio ambiente. Los requisitos que las ayudas deben cumplir son los comunes a las ayudas contempladas en el Reglamento⁴⁰ a los que se añaden dos más. De un lado, los beneficiarios de la reducción deben pagar, al menos, el nivel mínimo de imposición establecido por la DIE y ser seleccionados sobre la base de criterios de objetividad y transparencia, y, por otra parte, las reducciones fiscales deben aplicarse en los tipos de gravamen, adoptar la forma de compensación o una combinación de ambas. Como se explica en la exposición de motivos, las ayudas cubiertas por el RGEC que presenten la forma de reducciones fiscales con arreglo a la DIE y favorezcan la protección del medio ambiente pueden beneficiar indirectamente al medio ambiente, pero es conveniente limitar su duración⁴¹ y volver a evaluar la idoneidad de las reducciones fiscales en cuestión⁴².

En cuanto a exenciones individuales (esto es, la posibilidad de que la Comisión declare la compatibilidad de la ayuda), se ha de atender a los criterios puestos de manifiesto por la Comisión en sus comunicaciones y directrices *ad hoc*, siendo las Directrices sobre medio ambiente y energía para el periodo 2014-2020, las que expresamente dedican un apartado a las medidas consistentes en incentivos fiscales. Se prevé que para que las medidas de fiscalidad a la energía en forma de reducciones fiscales sean compatibles con el mercado interior, deben ser necesarias y basarse en criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios y las empresas interesadas deben contribuir a mejorar la protección del medio ambiente, y además limitarse a periodos máximos de diez años.

Para evaluar si una ayuda puede considerarse compatible, la Comisión sopesa la incidencia positiva de la medida de ayuda en un obje-

⁴⁰ En los artículos 1 a 3.

⁴¹ Al período de aplicación del RGEC, diciembre 2020 (considerando 64).

⁴² A fin de minimizar el falseamiento de la competencia, las ayudas deben concederse de la misma manera a todos los competidores que se hallen en la misma situación de hecho. Para salvaguardar mejor la señal de precios que el impuesto medioambiental pretende transmitir a las empresas, los Estados miembros deben tener la opción de diseñar el régimen de reducción fiscal sobre la base de un mecanismo de pago de un importe fijo de compensación anual (devolución del impuesto).

tivo de interés común y sus potenciales efectos secundarios negativos, por ejemplo, la distorsión del comercio y la competencia. Este análisis se formaliza en el criterio de "ponderación global", "sopesamiento" o "equilibrio" y puede aplicarse tanto en la fase de elaboración de normas como para la evaluación de casos concretos, articulándose en torno a tres preguntas: ¿Tiene la medida de ayuda un objetivo de interés común bien definido (por ejemplo, medio ambiente)?; ¿están las ayudas concebidas de manera que permitan alcanzar el objetivo de interés común, esto es, se orienta la ayuda propuesta a resolver el fallo de mercado o a otro objetivo?, y finalmente, ¿son limitados la distorsión de la competencia y los efectos en el comercio, del modo que el balance global es positivo?

Se contemplan expresamente los criterios a seguir para la evaluación de ayudas en forma de reducciones o exenciones de los impuestos ambientales, en los apartados 167 a 180 de las Directrices y se parte del criterio de que la ayuda se considerará compatible siempre que contribuya, al menos indirectamente, a una mejora del nivel de protección ambiental y que las reducciones y exenciones fiscales no minen el objetivo general que se persigue. En la práctica, en su análisis valorativo, la Comisión distingue entre impuestos no armonizados y armonizados y verifica si el impuesto que enjuicia está por debajo o no del mínimo establecido por las normas armonizadoras. Aplica el criterio jurisprudencial de los "tres pasos" al evaluar la selectividad material: fijar primero la referencia del "nivel general de tributación"; a continuación, identificar la excepción que supone la medida cuestionada y, por último, valorar la existencia de una justificación a esa medida y si la misma se basa en "la naturaleza o economía del sistema". En los últimos tiempos, se ha identificado que en su argumentación ha simplificado el análisis aplicando el criterio de la discriminación. Así, la Comisión fija el marco general de imposición y busca si se la medida discrimina a otras empresas o producciones, distinguiendo entre impuestos armonizados y no armonizados y basándose en factores como el nivel mínimo de imposición o el efecto incentivo presente en la delimitación de la base imponible.

Es interesante el análisis que hace el TJUE respecto a algunos de los sistemas de financiación de redes eléctricas y de gas en el contexto de conflictos sobre ayudas de Estado, porque permite fijar los elementos que deben considerarse para distinguir el ámbito de los acuerdos

privados del de las ayudas de Estado. Como es sabido, en unos casos, las redes se organizan por compañías cuya gestión y regulación puede ser pública o privada mientras que, en otras ocasiones, se articulan sistemas de compensación de costes, distribución de gastos, o sistemas de tarificación, como vehículos que canalizan las distintas aportaciones financieras, bajo regulación pública o privada. El elemento común, según el TJUE, es el uso de los pagos por electricidad consumida como vía para canalizar las distintas contribuciones financieras hacia el incentivo de determinadas producciones de energía, a fin de cubrir los costes de transición o aliviar las cargas de las empresas de uso intensivo de energía. Los beneficios se materializan, bien en forma de precios o tarifas reducidas, incentivos fiscales o reglas especiales para aplicar precios incrementados o exacciones parafiscales.

En sus argumentaciones, el TJUE ha dado relevancia a la distinción entre impuestos indirectos y exacciones parafiscales, y ha asentado los criterios que deben tenerse en cuenta. Así, no habrá ayuda de Estado cuando la intervención pública consiste en la fijación de precios mínimos y no haya transferencia de fondos públicos y tampoco habrá ayuda de Estado si se impone a las empresas privadas la obligación de adquirir ciertos productos (por ejemplo, energías renovables) con sus propios recursos financieros. Por el contrario, habrá ayuda de Estado, si hay intervención pública para crear y controlar un sistema de asignación de recursos a ciertos operadores o empresas, sin importar si se afecta a empresas públicas o privadas o resultan o no implicados fondos públicos⁴³.

El régimen español de apoyo a la electricidad a partir de fuentes renovables fue aprobado por la Comisión Europea el 10 noviembre de 2017, por Decisión C (2017) 7384 final. Se evaluó el régimen de ayudas (SA.40348 (2015/NN) aplicable desde el 11 de junio de 2014 y se consideró que el régimen de apoyo a la producción de electricidad a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia

⁴³ Para un mayor desarrollo sobre esta jurisprudencia, *vid.* Marta Villar Ezcurra y Enrique Fonseca Capdevila, "Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aid regime", *The Green market transition. Carbon taxes, energy subsidies and smart instruments mixes* (2017), Edward Elgar, pp. 143-156.

de calor y electricidad y residuos, era conforme con las normas sobre ayudas estatales de la UE porque contribuiría a los objetivos de la UE en materia de energía y cambio climático, preservando al mismo tiempo la competencia. Precisamente, la Comisión consideró que como se exigen subastas competitivas para el apoyo a la energía procedente de fuentes renovables desde 2017, las medidas españolas garantizan que la utilización de fondos públicos sea limitada y no exista sobrecompensación. Sobre esta base, la Comisión llegó a la conclusión de que las medidas aumentarían el porcentaje de electricidad generada a partir de fuentes de energía renovables, de conformidad con los objetivos medioambientales de la UE, al tiempo que se reduciría al mínimo el falseamiento de la competencia causado por las ayudas estatales. El régimen fue acompañado de un plan de evaluación con el fin de valorar su efecto, debiéndose presentar a la Comisión los resultados de esta evaluación a más tardar en diciembre de 2020⁴⁴.

3. FISCALIDAD DE LA ENERGÍA EN ESPAÑA Y SU REFORMA

El actual panorama fiscal de la energía en España ha sido objeto de numerosas críticas. Desde distintos ámbitos, se han puesto de manifiesto las deficiencias que presenta el actual sistema de imposición en España, así como los problemas de consistencia derivados del cálculo inadecuado de externalidades, de la falta de uniformidad regional y de superposición de figuras referidas a un mismo daño medioambiental⁴⁵. En la actualidad, se otorga un mejor tratamiento al consumo de

⁴⁴ Mediante Sentencias del TJUE, de 25 de marzo de 2019 (ECLI:EU:T:2019:205 y ECLI:EU:T:2019:206) se desestimaron los recursos de anulación interpuestos por *Solwindest Las Lomas, SL*, establecida en Gerona y por *Abaco Energy, SA*, establecida en Madrid y otras empresas.

⁴⁵ Aparte de los Informes de las distintas Comisiones para la reforma del sistema fiscal estatal autonómico y local, son abundantes las críticas y propuestas publicadas en este tema. Pueden consultarse, entre otras aportaciones *La fiscalidad en el marco de la transición ecológica* (2020), Documentos de Trabajo del IEF núm. 6/2020, https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2020_06.pdf, *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2018, y *La Fiscalidad del Sector Eléctrico* (2017), Tirant lo Blanch.

combustibles fósiles y se penaliza la electricidad, obstaculizando los objetivos de electrificación de la economía.

Respecto al sistema eléctrico en particular, alerta Gaspar Ariño de cuestiones clave a tener en cuenta cuando afirma que *“España tiene precios eléctricos residenciales entre los más altos de la UE, en gran parte por la importancia de los impuestos y los cargos que financian las políticas gubernamentales, entre otros para promover las energías renovables. Impuestos y cargos representan aproximadamente la mitad del precio residencial. Como consecuencia, la electricidad —cada vez menos contaminante— se hace menos competitiva con los combustibles fósiles en los mercados finales, en particular el transporte y la calefacción, desmotivando la descarbonización vía electrificación. Además, los precios eléctricos altos impactan sobre todo a los más desfavorecidos y a las industrias electro-intensivas. Aunque los costes de las renovables, coches eléctricos y bombas de calor están bajando, el coste total del sistema puede seguir subiendo. El nuevo marco tendría que conseguir que los costes del sistema energético sean los mínimos necesarios y que los precios finales (incluyendo impuestos y cargos) no desmotivan la descarbonización vía electrificación”*⁴⁶.

La energía es objeto de gravamen en España a nivel estatal, autonómico y local⁴⁷, pero a efectos de futuras reformas fiscales medioambientales en España, interesa destacar las figuras impositivas a nivel estatal: el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto Especial sobre el Carbón, el Impuesto sobre la Electricidad, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE), el Impuesto sobre la Producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos

⁴⁶ Vid. Gaspar Ariño Ortiz y el Equipo de Transición (2020), *La transición energética en el sector eléctrico. Líneas de evolución de sistema, de las empresas, de la regulación y de los mercados*, Deusto publicaciones, p. 129; <https://www.orkestra.deusto.es/es/investigacion/publicaciones/libros/colecciones-especiales/2044-transicion-energetica-sector-electrico-lineas-evolucion-sistema-empresas-regulacion-mercados>.

⁴⁷ A nivel autonómico, existen numerosos tributos propios que afectan de una forma u otra a las actividades que inciden en el medio ambiente relacionadas con la energía y a nivel local afectan a la energía, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO).

resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, el canon por la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Nos detendremos en algunas cuestiones estratégicas que se deben considerar, bien por el grado de litigiosidad de algunas de las figuras, bien por constituir áreas clave donde hay consenso, pues de los informes de las Comisiones de Expertos a nivel nacional, de los organismos internacionales y de las distintas posturas que se han divulgado por entidades y organismos relevantes, se puede apreciar cierta aceptación en torno a algunos de los aspectos fundamentales que debería contener la futura reforma.

3.1. Aspectos consensuados en la reforma de la fiscalidad de la energía

El núcleo de la reforma propuesta en 2014 por la Comisión Lagares⁴⁸ para los impuestos medioambientales es, precisamente, la profunda modificación de la fiscalidad de la energía, que incluya la fijación de las bases imponibles a partir de las emisiones potenciales de CO₂ y del contenido energético de los correspondientes productos, para garantizar la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las diversas fuentes energéticas, lo que exige una modificación a fondo del diseño del vigente Impuesto de Hidrocarburos.

Por su parte, el Informe de la Comisión de Expertos para la Transición Energética de 2018, plantea cuatro escenarios de futuro y, aunque no se centra en medidas fiscales, contempla propuestas de calado. Así, por ejemplo, considera necesario potenciar en España el autoconsumo en modelos de generación distribuida y recomienda una fiscalidad incentivadora de la descarbonización y del cambio de vectores energéticos hacia los menos contaminantes, destacando como sectores clave, el transporte y la edificación. En cuanto a las redes, se recomienda desarrollar planes de inversión sobre la base de un mar-

⁴⁸ <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

co regulatorio estable que asegure la rentabilidad adecuada sobre el capital invertido⁴⁹.

Sin duda hay propuestas concretas, como el establecimiento de recargos para la financiación de infraestructuras y energías renovables, que necesitarán de pactos y de un mayor desarrollo, pero hay ya importantes elementos de consenso en las distintas posturas políticas⁵⁰ sobre hacia donde debería de ir la reforma fiscal de la energía en España, como son los siguientes:

- la necesidad de aumentar el peso específico de los impuestos a la energía en el sistema fiscal español
- la necesidad de suprimir o reducir beneficios fiscales, manteniendo incentivos a la agricultura, transporte y sectores sensibles al coste de la energía (usos intensivos)
- en el Impuesto de Hidrocarburos, la necesidad de diversificar el impuesto en un gravamen sobre la energía y otro sobre el dióxido de carbono

⁴⁹ Entre las medidas concretas se proponen: la eliminación de los actuales impuestos sobre la energía y producción energéticos (impuestos especiales y el IVPEE) y su sustitución por impuestos que internalicen daños ambientales asociados a la generación y consumo de la energía; la creación de nuevos impuestos sobre las emisiones (con deducción del valor de mercado de los derechos adquiridos en el mercado del sistema europeo de derechos de emisión, escenarios de imposición entre 15 y 30 euros por Tm para las simulaciones que se plantean en el Informe; exención para los sectores en riesgo de fuga de carbono, como medida compensatoria a corto o medio plazo y ajustes fiscales en frontera a largo plazo); la creación de un recargo por infraestructuras viarias (0,331 euros/litro para la gasolina y 0,426 euros/litro para el gasóleo); la creación de un recargo para financiar las energías renovables formado por dos componentes, el primero reflejaría el sobrecoste de las instalaciones renovables más eficientes y el segundo, el de las centrales instaladas en el pasado a un coste superior al actual.

⁵⁰ Nos referimos a la Ley de Cambio Climático y Transición Energética, a los fallidos PGE para 2019 y 2020, a los PGE para 2021, al Pacto PSOE-Podemos, a la perspectiva de las ONGs ecologistas, al planteamiento de la Asociación de Empresas de Energías Renovables y otros actores sociales. Vid. entre otros, Protermosolar: *Informe de transición del sector eléctrico horizonte 2030*, junio 2018. *Proposición de Ley sobre Fiscalidad Ambiental* presentada por IU-ICV, CC.OO., Ecologistas en Acción, Greenpeace, WWF España https://www.ecologistasenaccion.org/IMG/pdf_Proposicion_Ley_Fiscalidad_verde.pdf.

- en el Impuesto sobre la Electricidad, cambiar la actual base imponible por otra referida al número de kilovatios/hora consumidos
- la necesidad de suprimir el IVPEE
- la conveniencia de refundir los Impuestos estatales sobre residuos nucleares en uno y de coordinarlo con el impuesto andaluz sobre residuos nucleares para transformarlo en una tasa dirigida a cubrir el coste de la gestión y almacenamiento de los residuos, una vez cubierto el déficit tarifario y
- la integración del canon por la utilización de aguas continentales para la producción de la energía eléctrica en el Impuesto sobre la Electricidad.

En el contexto europeo, alrededor de dos tercios de los ingresos fiscales por tributos medioambientales, procede de los impuestos de hidrocarburos en el sector del transporte. En cinco Estados miembros representan alrededor del 90% de la recaudación fiscal de la energía (en Dinamarca, menos del 40% y en España, Suecia y Finlandia menos del 55%, mientras que la ratio es más alta en Grecia, Eslovenia y Eslovaquia —3.2 %, 3.2 % y 3 % del PIB, respectivamente—)⁵¹.

3.2. Consideraciones sobre el IVPEE

La Ley reguladora del del IVPEE 15/2012⁵² lo define como un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones a que se refiere la Ley del Sector Eléctrico. Al centrarse su hecho imponible⁵³ en la producción e incorporación al sistema eléctrico de la energía eléctrica, el gravamen deja fuera de su

⁵¹ DG Taxation and Customs Union. *Taxation trends in the EU*, 2019, p. 46.

⁵² Artículos 1 a 11 de la Ley 15/2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, citada.

⁵³ Guarda el hecho imponible paralelismo con los impuestos especiales de fabricación y se perfecciona con la incorporación al sistema de la energía producida, como ha apuntado Rozas Valdés, J.A. (2017), "Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica", p. 121 en *La fiscalidad del sector eléctrico*, cit. Vid. también del mismo autor (2014) las consideraciones

ámbito de aplicación, las adquisiciones de energía eléctrica procedente de intercambios intracomunitarios e internacionales de electricidad y otorga *de facto* una ventaja competitiva a la energía procedente de otros países.

Esta asimetría, provocada por la delimitación del ámbito objetivo del impuesto y no corregida en su diseño⁵⁴ por técnicas de exención⁵⁵, está produciendo distorsiones a la competencia en detrimento de la energía de origen español. Algunas voces ya lo habían advertido, durante la tramitación parlamentaria de la Ley⁵⁶ y posteriormente, otras voces lo han destacado. Así, por ejemplo, para José Luis de la Peña, el efecto distorsionador de la competencia y la transparencia en la fijación de los precios de la energía contraviene los principios enunciados en el artículo 13 de la Ley 54/1997 del Sector Eléctrico y es posible que el gravamen exclusivo a la producción nacional pueda también atentar contra las libertades de los Tratados de la UE⁵⁷. También Pedro Herrera, considera el impuesto poco transparente y añade que no tiene un auténtico reflejo en el principio de capacidad económica ni en

sobre el impuesto en "Evolución y Reforma del sistema financiero de energía eléctrica", *Crónica Tributaria* núm. 150/2014 (197-233), pp.222-223.

⁵⁴ La base imponible (el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico, por cada instalación) se grava al 7%, sin discriminar en función del origen de la energía.

⁵⁵ Por efecto del Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, se exoneró a la electricidad producida e incorporada al sistema eléctrico durante seis meses, coincidentes con los meses de mayor demanda y mayores precios en los mercados mayoristas de electricidad y se modificó el cómputo de la base imponible y de los pagos fraccionados regulados en la normativa del tributo (Exposición de motivos, DA 6ª y 7ª). Esta exoneración ha tenido carácter coyuntural y coincidió, por un lado, con un periodo de alta recaudación por derechos de emisión y por otro, con una etapa de altos precios de la electricidad que, con la exoneración del impuesto se pretenden reducir.

⁵⁶ Vid. las enmiendas número 20 del Grupo Parlamentario Vasco del Congreso de Diputados y número 46 de Izquierda Plural, así como la número 18 del Grupo Parlamentario Vasco del Senado, que advertían de la desviación de precios en el mercado MIBEL compartido entre España y Portugal y del efecto negativo para las exportaciones de energía nacional.

⁵⁷ José Luis de la Peña Alonso, "El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica" (2013), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Iberdrola - Thomson Reuters Aranzadi, pp. 666 y 667.

ninguna finalidad ambiental, por lo que debería desaparecer integrándose —en su caso— en un impuesto sobre la electricidad reformado que se fundase en los kilovatios/hora consumidos⁵⁸.

No hay duda de que, si el objetivo para el mercado interior de la energía es asegurar el suministro con criterios de eficiencia, el IVPEE supone un coste añadido en el mercado español capaz de orientar el flujo exportador hacia el importador, incluso en el caso y en el momento en que tecnológicamente el mercado de producción español resulta más eficiente. De otro lado, el carácter “directo” del impuesto ha sido también puesto en tela de juicio⁵⁹ y la OCDE ha considerado que se trata de un impuesto “indirecto” que pretende evitar conflictos con las Directivas comunitarias, destacando que las compañías eléctricas lo han repercutido en los precios al consumidor final⁶⁰.

Como consecuencia del Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, se exoneró del IVPEE a la electricidad producida e incorporada al sistema eléctrico durante seis meses, coincidentes con los meses de mayor demanda y mayores precios en los mercados mayoristas de electricidad. En consecuencia, se modificó el cómputo de la base imponible y de los pagos fraccionados regulados en la normativa del tributo (exposición de motivos, DA 6ª y 7ª). Esta exoneración ha tenido carácter coyuntural y coincide,

⁵⁸ Pedro Manuel Herrera Molina (2018), *Imposición Medioambiental: Reflexiones para una futura reforma*, Fundación Impuestos y Competitividad, pp. 393-394. En todo caso, el Informe de la Comisión Lagares (2014) propuso la supresión del Impuesto en los términos que siguen: “Propuesta núm. 89: Debería suprimirse el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, compensándose la pérdida de su recaudación a través de un incremento del impuesto sobre la Electricidad, que en la cuantía de ese incremento no estaría cedido a las CCAA”.

⁵⁹ José Andrés Rozas Valdés, a diferencia de otros autores, sostiene el carácter de impuesto directo, “en tanto que su objeto imponible no es el consumo, las ventas o el tráfico de bienes y derechos, sino los beneficios —expresados en este caso como cifra de negocios— generados por determinadas empresas. También es directo en tanto que incide directamente sobre el sujeto que da razón de la capacidad económica que justifica su establecimiento, sin que se prevea la repercusión preceptiva de la cuota a un tercero”. Vid. “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario” (2015), *Quincena Fiscal* 13/2015, p. 9.

⁶⁰ Análisis de los resultados medioambientales de la OCDE: España 2015, p. 100.

por un lado, con un periodo de alta recaudación por derechos de emisión y por otro, con una etapa de altos precios de la electricidad que, con la exoneración del impuesto se pretenden reducir. No está sujeto al impuesto el autoconsumo ni la importación, lo que parece haber contribuido a un incremento significativo de la misma con motivo de su implantación, si bien, la escasa capacidad de interconexión con que cuenta España no permite evaluar correctamente el efecto potencial que podría llegar a tener en un mercado con mayor capacidad de interconexión.

Este impuesto ha sido fuente de controversias. En cuatro Autos, de 14 de junio de 2016, el TS planteó al TC dos cuestiones de inconstitucionalidad relativas al IVPEE y otras dos, sobre los Impuestos sobre la producción de combustible nuclear, de residuos radioactivos y de almacenamiento, en todos los casos por una posible vulneración del artículo 31.1 CE. El TC, por Auto de 20 de junio de 2018, no admitió la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS, de considerar que existe una doble imposición por el Impuesto sobre la producción de energía eléctrica IVPEE y el IAE. El TC, por Autos 202 a 205/2016, de 13 de diciembre, ya inadmitió las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas con el argumento de la ausencia de planteamiento previo debido de cuestión prejudicial ante el TJUE. Esclarecidas las dudas del TS sobre la conformidad del IVPEE con el Derecho de la UE tras la Sentencia del TJUE de 20 de septiembre de 2017, en el asunto *Elecdey Carcelén y otros*, C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, el TS planteó de nuevo cuestión de inconstitucionalidad respecto del IVPEE mediante Auto de 10 de enero de 2018 (Rec. Cas. 2554/2014), que por Auto del TC 69/2018, de 20 de junio, se inadmite a trámite, al entenderse que no existen razones para sostener la vulneración del Impuesto al artículo 31.1 CE, ni que exista una doble imposición por referencia al IAE. Igual consideración se hace respecto a las normas forales del País Vasco por Auto 118/2018 (en particular, respecto a la Norma Foral de Álava 24/2014).

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, por Auto de 22 de febrero de 2019, planteó entonces cuestión prejudicial al TJUE, por entender que, pese a su calificación como impuesto medioambiental, grava de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medio ambien-

re, y concede el mismo tratamiento fiscal a la energía procedente de fuentes no renovables que a la que procede de fuentes renovables, con discriminación de estas y con vulneración del sistema comunitario de apoyo previsto, de manera que la introducción del IVPEE tiene el efecto de desincentivar la generación de electricidad a partir de fuentes renovables, pues es un gravamen que no resulta proporcional a los costes al calcularse en base a un porcentaje fijo sobre unos ingresos brutos, y por entenderse que, además, afecta indudablemente a la industria protegida por la Directiva 2009/28/CE.

Sobre su adecuación a las normas UE sobre competencia, algunos autores han sostenido que no hay vulneración de las normas sobre ayudas estatales porque se aplica por igual a todos los productores de energía eléctrica⁶¹, en tanto otros, como Saturnina Moreno, han analizado la afectación de la recaudación a financiar los costes del sistema eléctrico (entre los que figura el régimen retributivo específico para el fomento de la actividad de generación de energías renovables), para llegar a la misma conclusión⁶².

Finalmente, el TJUE ha confirmado que el IVPEE no se opone a las Directivas 2008/118/CE y 2009/28/CE ni al artículo 107.1 TFUE en Sentencia de 3 de marzo de 2021 (ECLI:EU:C:2021:163).

Queda por analizar la perspectiva de su efecto como subvención indirecta a la energía procedente de otros países, a lo que dedicaremos nuestra atención en el apartado que sigue.

3.3. *El IVPEE y los laudos CIADI*

El impacto del IVPEE del 7% aparece como argumento de las partes demandantes en los procedimientos arbitrales ante el CIADI. Si tomamos como referencia el laudo dictado en el asunto *Eiser*, observamos que los demandantes argumentan que “el impuesto del 7% se enmarcó intencionalmente como un impuesto bajo la legislación española con el fin de romper los compromisos de España con

⁶¹ José Andrés Rozas Valdés (2015), “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del Derecho comunitario”, cit. pp.18-19.

⁶² Saturnina Moreno González (2017) “El impuesto a la Electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de las ayudas de Estado”, en *La fiscalidad el sector eléctrico*, cit., pp. 177-179.

los demandantes sin incurrir en responsabilidad en virtud del TCE. Esto significa que el impuesto no es de buena fe y, por consiguiente, España no puede basarse en la desinversión fiscal para evitar sus obligaciones en virtud del derecho internacional” y que el impuesto tenía la intención de ser, y opera como, “un recorte de ingresos a los operadores CSP tenían derecho en virtud del régimen del RD 661/2007”. Impugnaron los demandantes el IVPEE, no como parte aislada, sino como un conjunto de medidas de las que resulta privación de derechos a modo de “impuesto encubierto” que formaba parte de la decisión política del Gobierno de eliminar los derechos otorgados a las inversiones de los demandantes (apartados 259, 261 y 262).

El Tribunal arbitral entendió que el IVPEE posee características asociadas con un impuesto legítimo y no apreció pruebas suficientes que acreditaran mala fe. Consideró además que “no tiene jurisdicción para conocer de la reclamación de las demandantes con respecto a la supuesta inconsistencia del IVPEE con las obligaciones de España bajo el artículo 10(1) del TCE” (apartado 271) y el mismo razonamiento se siguió en el caso *Antin* (apartado 748).

Sin embargo, conviene llamar la atención sobre una circunstancia importante y es que, en el cálculo de la indemnización, sí se tuvo en cuenta el impacto del IVPEE, favoreciendo de esta manera *de facto* la situación de los inversores extranjeros en relación al resto de contribuyentes del impuesto. Pese a la declaración de incompetencia para pronunciarse sobre la exigibilidad del impuesto (apartado 272) cuando el laudo hace referencia al método de cálculo de la indemnización en relación con el IVPEE (apartado 433), acaba aceptando que éste sea el descuento de cash flows después de impuestos, haciendo irrelevante la disputa sobre el Impuesto, porque se está compensando a los inversores como si el régimen tarifario y el tributario no hubieran cambiado. Es más, el efecto del cálculo de la indemnización se traduce en que a futuro se libera al demandante del impuesto del 7%, como el propio laudo reconoce (apartado 459).

Aparte de la consideración a los impuestos españoles en estos arbitrajes, la Comisión Europea ha exigido a España que suspenda la indemnización ordenada por el CIADI en el arbitraje *Eiser*, en aplicación del artículo 108 TFUE. Esta circunstancia pone de manifiesto

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 hidroeléctricas⁶³ 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

⁶³ 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 peninsular⁶⁴.

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

⁶⁴ 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.