

LA REESTRUCTURACIÓN DEL RÉGIMEN IMPOSITIVO DE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS Y DE LA ELECTRICIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA

The restructuring of the tax regime on energy products and electricity in the european union

MIGUEL VIEITO VILLAR

Licenciado en Derecho

Máster en Fiscalidad Internacional y Comunitaria

miguelvieitovillar@yahoo.es

Resumen

En el contexto socioeconómico actual, derivado de la situación de crisis económica, muchos y de bien diversa naturaleza son los retos a los que las Instituciones Comunitarias se enfrentan. En este sentido, los compromisos, en materia de protección ambiental y reglamentación de las fuentes de energía deben ser revisados para acomodarse al nuevo tablero de juego. Así, encontramos en la actualidad, en trámite de aprobación, la modificación de la Directiva 2003/96, es decir, de la regulación europea sobre fiscalidad de productos energéticos y electricidad.

Por esto, entendemos fundamental el abordaje de un mecanismo que, ciertamente, será un paso importante en la política de la Unión no solo en materia económica, sino también en materia ambiental. Servirá de punto de partida a la tributación ambiental futura y supone una de las reacciones más ambiciosas para la lucha contra la crisis económica a medio y largo plazo.

Así, en cuanto a la metodología empleada en el análisis, indicaremos que la misma se basa en un estudio pormenorizado y exhaustivo de documentación europea, desde documentos de trabajo y estudios de impacto, análisis de estadísticas (Eurostat) hasta intentos previos de regulación; para, finalmente, y una vez que poseemos una visión global de la postura comunitaria, entrar a cuestionar el texto presentado.

Palabras clave: Derecho financiero, Directiva 2003/96/CE, tributo ambiental, fiscalidad de la UE, fiscalidad de la energía, productos energéticos, electricidad.

Abstract:

In the current socio-economic context, derived from the economic crisis, many fine and diverse nature are the challenges that Community Institutions face. In this regard, the commitments in the field of environmental protection and regulation of the energy should be revised to accommodate them to the new game board. So are currently in the process of approval of the amendment of Directive 2003/96, this is, the European regulation on taxation of energy products and electricity.

By this, we analyze a key mechanism that certainly will be a major step in the policy of the Union, not only in economic, but also environmental. It will serve as a starting point for future environmental taxation and is one of the most ambitious reactions to combat the economic crisis in the medium and long term. So, in terms of the methodology used in the analysis, indicate that it is based on a thorough and comprehensive study of European documentation from working papers and impact studies, analysis of statistics (Eurostat) to previous attempts to legislate, for finally, and once we have an overview of the EU position, go to question the text presented.

Keywords: Financial law, Directive 2003/96/EC, environmental tax, EU taxation, energy taxation, energy products, electricity.

SUMARIO

1. La política energética de la UE: situación actual y perspectivas de futuro. 2. La imposición sobre productos energéticos y la electricidad. 2.1 El marco normativo actual. La Directiva 2003/96/CE: contexto y líneas generales de actuación. Evaluación de su impacto. 2.2 La propuesta de Directiva del Consejo de reestructuración del régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. 2.2.1. El contexto político actual y la motivación de la reforma. 2.2.2. Objetivos. 2.2.2.1. Objetivos básicos. 2.2.2.2. Objetivos nacionales. 2.2.2.3. Objetivos técnicos. 2.2.2.4. Objetivos procedimentales. 2.2.3. Aspectos fundamentales de la propuesta. 2.2.4. Las recomendaciones del Comité Económico y Social Europeo. 2.2.4.1. Valoraciones positivas. 2.2.4.2. Aspectos negativos. 2.2.5. La aprobación de la propuesta por parte del Parlamento Europeo. 3. Valoración de las medidas propuestas. 3.1 Alcance y posibles efectos de la revisión de la Directiva 2003/96/CE. 3.2 La armonización de la fiscalidad energética y el Mercado Único. 3.3 Propuestas de modificación del régimen impositivo. 3.3.1. Ámbito objetivo de gravamen. Supuestos de no sujeción y exención. 3.3.2. Tipos de gravamen. 3.3.3. La adopción de beneficios fiscales. 3.3.4. Reflexiones finales. 4. Conclusiones. 5. Bibliografía citada.

1. LA POLÍTICA ENERGÉTICA DE LA UE: SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO

«Las políticas energéticas actualmente vigentes en la Unión Europea no son sostenibles», son tales las palabras exactas que empleaba, en 2007, la Comisión Europea en su Comunicación «Una política energética para Europa»¹. Con esa frase se planteaba entonces lo que hoy es ya una inquietud cierta y específica: la Unión Europea tiene, como uno de sus puntos de mayor preocupación, tanto a nivel económico como de

¹Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento: una política energética para Europa. COM (2007) 1 final, pág. 3.

protección medioambiental², el empleo eficiente y sostenible de las diferentes formas de consumo energético. Así, dentro de los objetivos prioritarios que aparecen plasmados en los textos comunitarios, encontraremos los de: luchar contra el cambio climático, limitar la dependencia del territorio europeo de las fluctuaciones en los precios de las energías fósiles y, por último, la creación de un entorno energético sostenible y creador de empleo.

De este modo se plantea, hoy en día, la política energética de la UE. Nos encontramos en un contexto de crisis financiera global en el que deben tomarse decisiones que, en primer lugar, provoquen la salida de las economías de la Unión de su malograda situación; y, en segundo lugar, que garanticen, de cara al medio plazo, un punto de partida diferente, un sistema de obtención de recursos y empleo de los mismos que tienda a la eliminación progresiva de los «factores limitantes» que se han dado desde el período 2008-2009. En este sentido y ante el presente panorama estratégico, la Unión pretende, hoy en día, la consecución de una serie de objetivos concretos y determinados, tomando medidas específicas para la promoción de una economía más «verde», con un empleo más racional de los recursos y más competitiva.

El punto de partida del compromiso actual³ de la Unión Europea con el medio ambiente y con la utilización racional de los recursos energéticos podemos situarlo, *grosso modo*, en la suscripción, por parte de la misma en el año 2002, del Protocolo de Kyoto⁴. Así, no solo la Unión se vinculaba a si misma al cumplimiento de unos determinados objetivos (en concreto la reducción global del 8 % de las emisiones de gases de efecto invernadero en el período 2008-2012), sino que al mismo pacto atraía a los Estados Miembros. En este punto es en el que la UE adquiere un compromiso que podríamos caracterizar de específico con respecto al medio ambiente y la energía, en oposición a un sistema, que podría calificarse como «pasivo», imperante en la etapa anterior al 2002. Tanto es así que tan solo tres meses después, el 22 de Julio, el Consejo Europeo y el Parlamento adoptan una de las decisiones más emblemáticas en la

²Entendemos, como hace HERRERA MOLINA, que el concepto de medio ambiente como tal «abarca una serie de elementos íntimamente relacionados entre sí: los recursos naturales, con independencia de su titularidad, los factores contaminantes que inciden sobre dichos recursos y las medidas dirigidas a protegerlos». Cfr. a este respecto *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 50.

³Para un completo recorrido retrospectivo por la política medioambiental de la Unión Cfr. FERNANDEZ ORTE, J.: *La Tributación Medioambiental*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, p.28 y siguientes.

⁴Decisión 2002/358/CE del Consejo de 25 de Abril de 2002 relativa a la aprobación, en nombre de la Comunidad Europea, del Protocolo de Kyoto de la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, y al cumplimiento conjunto de los compromisos contraídos con arreglo al mismo.

defensa del entorno: el Sexto Programa de Acción Comunitario en materia de Medio Ambiente⁵.

A partir del punto de inflexión que supone para la política energética de la Unión el año 2002, podemos diferenciar dos fases en el compromiso europeo con la energía: una fase de concienciación y acercamiento a la problemática; y una etapa, la actual, de toma de medidas límite para la consecución de objetivos concretos y para períodos concretos.

En la primera de las dos fases, que podríamos encuadrar en el período 2002-2008, las instituciones europeas toman conciencia del problema que puede suponer para la consecución de los objetivos del Mercado Interior, en términos generales, y ambientales y energéticos, de modo específico, plasmados en los Tratados, la inacción y la pasividad en estos campos. Así se crea, en el año 2007⁶, el Instrumento Financiero para el Medio Ambiente, también denominado LIFE +, como sustituto del programa LIFE y que pretende el financiamiento específico de acciones derivadas del antedicho Sexto Programa de Acción y toda acción de promoción, información, y actividad de potenciación de la sostenibilidad que no encuentre recursos por otras vías dentro de la Unión.

Se adopta también en este período el compromiso europeo más importante en materia de energía: el conocido como el compromiso 20/20/20 para el año 2020⁷. Se trata, ni más ni menos, del pacto por el cual los Estados Miembros de la Unión se comprometen, quizás en vista de que los objetivos adquiridos en el Protocolo de Kyoto no son alcanzables en sus términos originarios, a:

- Reducir un 20 % el consumo de energía primaria, es decir, la procedente de fuentes no renovables.
- Reducción vinculante del 20% de las emisiones de gases de efecto invernadero, causados, en su 80-85% por el empleo de fuentes de energía no renovables, y con respecto a los niveles de 1990.
- Presencia de un 20 % de energías renovables para 2020.

Un total de 20.000 millones de € y 300.000 puestos de trabajo, plantea la Comisión, dependen de energías renovables y la consecución de los horizontes previstos sería más que beneficioso para la Unión, implicando seguridad en el suministro para los ciudadanos europeos y competitividad de la economía de la zona; incluso se aventura la Comisión, en su Comunicación «Eficiencia energética: alcanzar el objetivo del 20%», a indicar la cifra de beneficio directo de 0,22 billones de €/año si se produjese la consecución de objetivos.

Pero esta primera fase llama la atención por su carácter, quizás, poco concreto. Muy pocas son las medidas, a través de Directiva o Reglamento, que se adoptan; parece más plantearse un debate que, se bien es más

⁵Decisión 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de Julio de 2002, por la que se establece el Sexto Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente.

⁶Reglamento 614/2007 relativo al instrumento financiero para el medio ambiente (LIFE +).

⁷Comunicación de la Comisión. Eficiencia energética: alcanzar el objetivo del 20% (COM (2008) 772 final).

estricto que con anterioridad al año 2002, no deja de ser una declaración de buenas intenciones.

No es sino hasta el año 2009, o desde la explosión global del fenómeno de crisis económica y financiera, cuando la Unión toma una serie de decisiones concretas, directas, encaminadas, como indicábamos al inicio, a crear un espacio que tienda a la eliminación de determinados factores causantes de la crisis. Se busca principalmente, para el presente y de cara al futuro, una economía a la que no afecte en tanta medida la fluctuación de los precios del crudo, capaz de crear empleo en el nicho de las energías renovables y que sea capaz de obtener un «valor añadido europeo» de calidad y responsabilidad.

Así, del período «actual» son textos como el Reglamento de creación de la Agencia Europea del Medio Ambiente⁸, la Directiva relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables⁹, estudios de seguimiento para asegurar los logros del «Séptimo Programa Marco europeo de investigación»¹⁰ (aprobado en 2006), y la formulación del Plan Estratégico Europeo de Tecnología Energética¹¹ (en el que se habla específicamente de qué formas de energía y con qué impacto económico y social sería preferible poner en marcha).

También corresponde a este período actual la formulación de un documento en el que debemos detenernos para realizar un análisis más pormenorizado: la denominada «Estrategia Europa 2020»¹². Se trata de una iniciativa de la Comisión Europea, en la que esta, tomando en consideración los efectos de la crisis económica mundial, formulará una serie de objetivos, programas y directrices, que deberán regir, pues en tal idea se insiste con vehemencia, el futuro de la UE.

En el campo que nos ocupa, la Estrategia Europa 2020, toma como una de sus principales preocupaciones la existencia de un «crecimiento sostenible», con el tratamiento de la energía como uno de sus puntos clave a conseguir en este año; esto es, la «promoción de una economía que haga un uso más eficaz de los recursos, que sea más verde y competitiva»¹³ será una de las prioridades¹⁴. Dentro de esta Estrategia se

⁸Reglamento 401/2009 relativo a la Agencia Europea del Medio Ambiente.

⁹Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de Abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

¹⁰Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al CESE y al Comité de las Regiones sobre los progresos conseguidos dentro del Séptimo Programa Marco europeo de investigación (COM (2009) 209 final).

¹¹Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones «La inversión en el desarrollo de tecnologías con baja emisión de carbono (Plan EETE)» (COM (2009) 599 final).

¹²Comunicación de la Comisión: Estrategia Europa 2020: una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador (COM (2010) 2020).

¹³p. 3.

¹⁴Más en concreto se pretende: la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, impulso al I+D+i y reducir la dependencia de importación de mercancías y materias primas. Estas implementaciones, indica la Comisión, podrán implicar, de conseguirse los objetivos marcados, una disminución en importaciones de gas y petróleo

enmarca la adopción de las denominadas «iniciativas emblemáticas», que no son más que textos en los que la Comisión plasma, de modo específico y para cada uno de los campos de actuación que prevé en el texto «marco» para 2020, sus impresiones y las medidas a adoptar.

En lo que a nuestro propósito interesa, la Comunicación de la Comisión de 26 de Enero de 2011, relativa a la iniciativa emblemática «una Europa que utilice eficazmente los recursos»¹⁵, contiene objetivos aún más ambiciosos que los descritos, incluso indicándose objetivos a largo plazo, como la reducción de la emisión de gases nocivos en un 80-95% de cara al año 2050; y en la que se persiguen fines como el control sobre los costes de la energía y la garantía de suministro y estabilidad para empresas sitas en el territorio, fines estos que no se encontraban en textos anteriores de la misma naturaleza.

Quizás uno de los aspectos más interesantes de este texto sea la formulación de objetivos, a través de un cronograma, realizada en su Anexo I. La misma abarca las acciones futuras que realizará la Unión en los años venideros para el logro de lo marcado, encontrándose desde acciones en materia de la Política Agraria o Pesquera Común, hasta un Plan Estratégico sobre el Transporte, y pasando, que es el tema que nos ocupa, por una revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía.

2. LA IMPOSICIÓN SOBRE PRODUCTOS ENERGÉTICOS Y LA ELECTRICIDAD

2.1. El marco normativo actual. La Directiva 2003/96/CE: contexto y líneas generales de actuación. Evaluación de su impacto.

Dentro del marco socio-político y económico descrito, y encuadrándose en el período definido de 2002 a 2008, encontramos uno de los instrumentos, a nivel del Derecho de la Unión Europea, con mayor poder de influencia en el régimen de regulación energética y de protección del medio ambiente: la Directiva del Consejo número 96 del año 2003¹⁶.

Así, para comenzar un estudio prospectivo sobre la tributación de la energía dentro del ámbito de la Unión Europea, el primero de los pasos que debemos dar, tras efectuar una introducción a la cuestión, es el de observar y analizar la normativa que se encuentra ahora mismo en vigor, es decir, el punto de partida de la modificación que constituirá el cuerpo fundamental del presente trabajo.

Comenzaremos el antedicho análisis con la cuestión de los fundamentos normativos que le sirven de base y que la justifican. En esta

de 60.000 millones de € hasta 2020 y creación de cerca de 1 millón de puestos de empleo en la UE.

¹⁵Comunicación de la Comisión al Parlamento, al CESE y al Comité de las Regiones: una Europa que utilice eficazmente los recursos: Iniciativa emblemática con arreglo a la Estrategia Europa 2020 (COM (2011) 21 final).

¹⁶Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de Octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

línea señalaremos que la Unión¹⁷, únicamente podrá ejercer aquellas competencias que le hayan sido expresamente atribuidas por los Estados Miembros. En lo que se refiere a la protección del medio ambiente, al establecimiento de figuras de carácter tributario y a la existencia de impuestos con fines medioambientales, deberemos partir de los siguientes fundamentos competenciales:

- Artículo 3.3 del Tratado de la Unión Europea (en adelante TUE): que garantiza el funcionamiento del Mercado Interior además de un crecimiento basado en un "nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente.
- Artículos 4.2.e) y 4.2.i) del Tratado de Funcionamiento da Unión Europea¹⁸ (en adelante TFUE) en el que se reconoce: por un lado la competencia compartida entre Unión y Estados Miembros en materia de medio ambiente y, por otro, la competencia, también compartida, en lo que se refiere a regulación en el campo de la energía.
- Artículo 11 del TFUE, según el cual: «Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible».
- Artículo 113 del TFUE: que faculta al Consejo para la toma de decisiones en materia de armonización de figuras tributarias que recaigan sobre consumos específicos.
- Títulos XX y XXI del TFUE, dedicados a la protección del medio ambiente y regulador de la energía y, en particular, los artículos 191 y 194.1, en los que se enuncian los fines a perseguir por la Unión en cada uno de sus ámbitos.
- Artículo 37 de la Carta de Derechos Fundamentales da Unión Europea que reza: «En las políticas de la Unión se integrarán y garantizarán, conforme al principio de desarrollo sostenible, un nivel elevado de protección del medio ambiente y la mejora de su calidad».

De este modo, y en apoyo de los antedichos asientos normativos, se aprueba la ya citada Directiva 2003/96/CE. Crea la misma la regulación general de una figura de carácter tributario¹⁹ presidida por una serie de ideales, una serie de principios y proclamas tendentes, en el momento de su aprobación, a hacer factible para la Unión Europea la consecución que se había marcado en el 25 de Abril de 2002 con la adhesión de la UE al Protocolo de Kyoto. es decir, se trata de un mecanismo concreto, directo y de obligado cumplimiento, en los mínimos establecidos y de los que hablaremos con posterioridad, para los Estados Miembros, con el fin

¹⁷Art. 5.2 Versión consolidada *Tratado de la Unión Europea* (D.O. n° C 83, de 30 de Marzo de 2010).

¹⁸Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.(D.O. n° C 83, de 30 de Marzo de 2010).

¹⁹De aquellas denominadas indirectas, en terminología de VAQUERA GARCIA. Cfr. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 54 y ss.

directo de fomentar la reducción de emisiones de efecto invernadero²⁰ y la protección del medio ambiente, plasmando incluso el considerando séptimo de la propia Directiva tal extremo.

Pero no es la lucha contra las posibles agresiones al medio ambiente el único fin perseguido por la figura creada. Así, observamos que son más amplias sus pretensiones: no es tanto la preocupación ambiental, sino la protección de la competencia y de la realización efectiva del Mercado Interior²¹.

Diferentes niveles de gravamen sobre figuras energéticas en los diversos Estados pueden provocar, *de facto*, una distorsión del Mercado Interior al no existir unos mínimos de imposición que podrían atraer a las empresas que decidan afincarse en la Unión a los territorios con una imposición inferior o incluso nula²².

En cuanto a la naturaleza jurídica de la Directiva, debemos plantear la óptica defendida por SERRANO ANTÓN²³, por cuanto este no la considera como la creación *ex novo* de un impuesto de carácter europeo, sino, por contra, de una labor de armonización en la imposición sobre la energía²⁴, ya existente, con anterioridad a la Directiva, en muchos Estados de la Unión²⁵.

En cuanto a su esquema general de aplicación debemos indicar que no es pretensión del presente trabajo la exposición exhaustiva de la regulación de la Directiva 2003/96/CE sino de los cambios introducidos por su futura modificación. En esta medida procederemos a establecer, pero solo en cuanto a sus puntos clave o líneas maestras, un análisis somero de la cuestión.

La idea latente en el fondo de la regulación es la toma en consideración de que, como señala LUCHENA MOZO²⁶, «la realización de una actividad productiva supone un índice de capacidad económica además de ser una actividad nociva para el medio ambiente». Así, el principio de que quien realiza una actividad contaminante, o de empleo de la energía, debe soportar el peso tributario de tales actividades, esto es, «quien contamina, paga», y las externalizaciones existentes en los

²⁰Nótese que otros mecanismos de protección ambiental y gravamen han fracasado en el pasado de la Unión, a modo de ejemplo y por la relación con la materia que nos ocupa: la propuesta de Directiva de creación del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y energía, de 30 de Junio de 1992 (COM (92) 226 final); así como la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, de 5 de Julio de 2005 (COM (2005) 261 final).

²¹Cfr. Considerando Tercero de la Directiva 2003/96/CE.

²²Los considerandos 24º e 32º indican al respecto la necesidad de comunicación previa a la Comisión para el establecimiento de exenciones o medidas reductoras de la carga impositiva, siempre con el límite superior de la no vulneración de las libertades comunitarias sobre competencia.

²³SERRANO ANTÓN, F.: *La tributación medioambiental en la Unión Europea*, Tratado de Tributación Medioambiental, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, p.853.

²⁴Cfr. a este respecto las reflexiones realizadas en el Capítulo III.2 de la presente obra.

²⁵A modo de ejemplo: el Estado español ha aprobado, a través de Ley de acompañamiento a los presupuestos de 1998, una figura impositiva sobre la energía.

²⁶LUCHENA MOZO, G. M.: «Las líneas actuales del gravamen en la tributación medioambiental», *Quincena Fiscal*, nº18, 2005, p.3.

sectores productivos deben «internalizarse²⁷». A este respecto, el punto de partida de la Directiva es el establecimiento de un mínimo de imposición, que los Estados podrán incrementar en función de sus planificaciones fiscales y/o recaudadoras. Este mínimo de imposición deberá ser revisado para períodos posteriores por parte del Consejo, mas esta cuestión no creemos que llegue a producirse pues se prevé la aprobación de la modificación de la Directiva con anterioridad a la revisión para el período posterior al 1 de Enero de 2013.

El régimen establecido en la Directiva de 2003 se caracteriza por el establecimiento de unos niveles de imposición mínima, por un lado y, por otro, por el reconocimiento de una considerable capacidad de maniobra a los Estados Miembros para efectuar reducciones de los niveles de imposición o incluso, en determinados casos, para su eliminación, debido a la falta de una mayor armonización comunitaria, al riesgo de pérdida de competitividad o con razón de motivos sociales o medioambientales.

No podemos en este punto del trabajo pasar sin ofrecer, si bien someramente, una visión de los elementos fundamentales del régimen, actualmente aplicable, de imposición sobre la energía. Así, analizaremos en las líneas que siguen, los elementos de cuantificación tributaria, e incentivos fiscales a aplicar, así como los sectores con un trato diferenciado en la legislación europea.

El primer elemento que es preciso mencionar es el referente a los productos que se entenderán sujetos a tributación; así, es la «nomenclatura combinada» la utilizada para la designación de los mismos. El Reglamento relativo a la nomenclatura de productos arancelarios²⁸ establecerá, de modo específico, las correspondencias de las sustancias o productos objeto del gravamen. Por razón de la temática y dinámica propia del presente trabajo no efectuaremos un análisis del mismo, solo indicaremos que se trata de los códigos NC («nomenclatura combinada»), compuestos por un ordinal correspondiente en función de la molécula o sustancia química de que se trate²⁹. Así, podremos observar en los primeros artículos de la Directiva, la relación de sustancias gravadas, y aquellas que quedan fuera del ámbito de sujeción.

Debemos concluir la mención a la sujeción con la inclusión de una cláusula residual. Se trata de productos no específicamente mencionados en la Directiva pero que, por su destino o utilización se someten a gravamen³⁰. Se aplica, así, a los productos que pudieran ser empleados como carburantes o hidrocarburos, el tipo impositivo que corresponda según su posible utilización.

²⁷Cfr. a este respecto: BOKOBO MOICHE, S.: *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000, p. 34 y siguientes.

²⁸Reglamento 2031/2001 de la Comisión, de 6 de Agosto de 2001, por el que se modifica el Anexo I del Reglamento 2658/1987 del Consejo, relativo a la nomenclatura y estadística y al arancel aduanero común.

²⁹Correspondiendo cada una de las cifras a sección, capítulo, partida y subpartida correspondiente.

³⁰Cfr. Art. 3 en sus párrafos segundo y tercero.

Pero, pese a lo descrito en los párrafos anteriores, no todo producto con la NC mencionada como sujeta en el artículo 2º de la Directiva será objeto de gravamen en sentido estricto. El propio artículo establece, en su apartado 4º una serie de supuestos de exención, bien por su potencialidad para obtener otras sustancias, o bien por el porcentaje que la electricidad supone en la obtención de un determinado producto³¹.

Destacamos que otro de los aspectos a subrayar, y quizás de los cualitativamente más relevantes en el campo de la Directiva, es la posibilidad que se reconoce a los diferentes Estados Miembros, para establecer, en primer término, un tratamiento fiscal diferenciado (en forma de exenciones o reducciones de la base imponible en la modalidad que tengan a bien considerar) para determinados ámbitos³². También debemos mencionar los artículos 14 a 16 del cuerpo normativo pues son los que establecen, de modo más concreto, las exenciones (obligatorias en algún caso y potestativas en otros)³³ y reducciones de base (potestativas)³⁴ a aplicar en el ámbito de la Directiva. A modo ejemplificativo destacaremos los siguientes puntos:

- La exención establecida en beneficio de la electricidad empleada, a su vez, para la producción de electricidad.
- Exención de productos energéticos empleados para navegación en aguas comunitarias o para las aeronaves.
- La posibilidad de establecimiento de reducciones para campos como transportes públicos, ciertas energías renovables y fuentes de energía para uso doméstico.
- El artículo 16, igualmente, permite a los Estados el establecimiento de exenciones y reducciones en la base imponible en determinados supuestos, referidos, principalmente, la biomasa y otras fuentes de energía «verde».

Merece un análisis más pormenorizado el artículo 17, por tratarse de una peculiaridad de esta Directiva 2003/96. En este se permite el establecimiento de reducciones impositivas a lo que se denomina "empresas de elevado consumo energético", entendiéndose por las mismas aquellas entidades «cuyas compras de productos energéticos y de la electricidad representen, al menos, el 3% del valor de la producción o en las que el impuesto energético nacional devengado represente, al menos,

³¹Ejemplificativamente mencionaremos los productos que no puedan ser empleados ni como carburante ni como producto para calefacción y la electricidad, siempre que represente más del 50% del coste de un determinado producto.

³²Se prevé en el art. 5 el tratamiento diferenciado, a través de un tipo impositivo particular, de, por ejemplo, el transporte por taxi, recogida de residuos, transportes de las Fuerzas Armadas y Administración Pública, y utilización profesional o no de productos energéticos. Siempre y cuando se respeten los niveles mínimos de imposición y se comunique previamente a la Comisión.

³³Obsérvese el empleo del termo «eximirán» en el artículo 14 *ab initio*, en contraposición a la utilización de la fórmula «podrán aplicar bajo control fiscal exenciones» en el inicio del artículo 15.

³⁴Cfr. los términos empleados, a este respecto, por los artículos 15, 16 y 17 de la Directiva.

el 0,5% del valor añadido», en los términos previstos y tomando como referencia las definiciones establecidas en el propio artículo.

Para finalizar este análisis de los elementos cuantificadores de la deuda tributaria, dedicaremos unas líneas a la relevante cuestión substantiva plasmada en los dos anexos del texto.

Así, en el anexo I se establecen los niveles mínimos de imposición para las diferentes sustancias y con sus respectivos períodos transitorios. Se trata de uno de los elementos principales de la regulación de la Directiva, quizás uno de los pocos elementos que puede considerarse realmente armonizador y que establece un común exigible para todos los Estados miembros de la UE³⁵. Este nivel mínimo de imposición estará medido y se apreciará con la suma de todos los diferentes gravámenes que un Estado pueda hacer recaer sobre productos energéticos y electricidad, excluyendo el IVA. Si bien debemos señalar, como adecuadamente hace DE MIGUEL CANUTO, que la Directiva deja totalmente «sin trazar qué concretas conexiones se dan entre el impuesto especial (que pueda existir eventualmente en un Estado miembro) sobre la electricidad y los otros impuestos Especiales de Fabricación»³⁶.

En el segundo de los Anexos de la Directiva, por otro lado, se establecen determinadas peculiaridades para los diferentes Estados Miembros, en lo que a gravamen se refiere. Más en concreto se permite, por derivación del párrafo segundo del artículo 18, el mantenimiento de las exenciones o niveles impositivos reducidos ya existentes en los casos relacionados. Se trata de la única excepción que la propia Directiva establece al respecto de los niveles mínimos de imposición recogidos en el Anexo I. A título de ejemplo, para el caso español, se prevé el mantenimiento de las siguientes medidas:

- Las aplicables a GLP (gas licuado de petróleo) empleado como combustible en transportes públicos.
- Las aplicables a GLP empleado como combustible en taxis.
- La aplicación de tipos diferenciados a la gasolina sin plomo, siempre que respeten los niveles mínimos de imposición.
- Las medidas aplicables a hidrocarburos reutilizados o reciclados.

2.2. La propuesta de Directiva del Consejo de reestructuración del régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad³⁷.

Una vez hemos expuesto y analizado, en primer lugar, la postura de la política de la Unión Europea para el presente y el futuro en lo que a

³⁵Cfr. Art. 4.1 del cuerpo de la Directiva: «Los niveles de imposición que los Estados Miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad (...) no podrán ser inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos en la Directiva».

³⁶DE MIGUEL CANUTO, E.: *El impuesto sobre la Electricidad*, Thomson Aranzadi, Pamplona 2007, p. 109.

³⁷Propuesta de Directiva del Consejo, de 13 de Abril de 2011, que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (COM(2011) 169 final).

energía y medio ambiente se refiere; y, en segundo lugar, planteamos la regulación actual de la imposición energética, debemos ahora centrar el foco de atención en el tema principal del presente texto: la reestructuración del régimen comunitario de imposición de los productos energéticos.

A este respecto, haremos referencia a las cuestiones más generales de la nueva regulación, en proceso aún de aprobación en el *iter* legislativo comunitario. Intentaremos dar una visión de los aspectos más sobresalientes, que nos darán un punto de partida de las circunstancias y opiniones socioeconómicas que justifican un cambio en la regulación hasta ahora existente.

2.2.1. El contexto político actual y la motivación da reforma

En este apartado del trabajo, y debido a la propia naturaleza y *status* jurídico de la materia tratada, tomaremos como punto de partida los diferentes documentos que las instituciones comunitarias han producido. Desde los documentos preparatorios de la Comisión, hasta la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96, y pasando por el Dictamen del Comité Económico y Social³⁸, observaremos los objetivos a conseguir con el cambio de régimen y los puntos principales del mismo.

El primero de los puntos a analizar es el relativo a las circunstancias de justificación más básicas, es decir, la situación política y socioeconómica que sirve de base, en el parecer comunitario, a la modificación del régimen de imposición de los productos energéticos. Tanto la Comisión como el Consejo Económico y Social (en adelante CESE) se manifestaron de acuerdo, en este punto, en que la Directiva 2003/96/CE (en adelante Directiva de Imposición sobre la energía: DIE) necesitaba una modificación, con el fin de actualizar el sistema de imposición con fines extrafiscales y coordinarlo con los nuevos compromisos adquiridos por la Unión así como coherenciarlo con las restantes políticas aprobadas en Europa.

La imposición de la energía, supone, en la recaudación total por figuras impositivas de la UE, un porcentaje tan bajo que se considera no solo necesario, sino factible, un incremento en los ingresos totales por estos conceptos. Así, un porcentaje recaudador que, en los productos energéticos no alcanza el 5,5% para el año de referencia 1995 y que, lejos de incrementarse en los últimos años, ha rebajado su importancia cuantitativa hasta situarse poco por encima de los 4 puntos porcentuales. Por su lado la imposición en materias medioambientales (que une la tributación sobre la energía y los ingresos derivados de otras políticas de la UE) parte de un aproximado 7% hasta una cantidad superior al 6% (en datos analizados en base a estudios de Eurostat).

³⁸Dictamen do Comité Económico y Social Europeo sobre la «propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad» y la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo: «Por una fiscalidad más inteligente para la UE: propuesta de revisión de la Directiva sobre la imposición de los productos energéticos y de la electricidad» .

De este modo es un razonamiento de naturaleza económica, entre otros que analizaremos a continuación, de lo que parten las instituciones comunitarias para el cambio.

El segundo motivo de que se aborde la revisión de la DIE de 2003 es, en la conceptualización de la Comisión, de carácter medioambiental. Así, la propuesta de modificación no es sino una herramienta útil e incluso necesaria para la consecución real de los objetivos adquiridos en el compromiso Europa 2020³⁹. La defensa medioambiental requiere del empleo de una batería de medidas en muchos frentes dentro del acervo comunitario, pero tanto Comisión como Comité Económico y Social Europeo consideran la adaptación del sistema impositivo como un *prius* necesario para la consecución de los fines contenidos en el antedicho texto (a saber: reducción de un 20% de emisiones de gases de efecto invernadero, mejora de la eficiencia energética en un 20%, y producción de un 20% de energías renovables de cara al año 2020).

«Los tipos mínimos actuales se basan en el volumen de los productos energéticos consumidos y no reflejan el contenido energético ni las emisiones de CO₂ de los productos energéticos», así se expresa la Comisión para poner de manifiesto un cambio de tendencia profundo en la regulación de la DIE: la Directiva anterior parecía preocuparse en mayor medida de la imposición sobre el volumen energético consumido; mientras que la nueva DIE toma un camino decidido por el empleo de la misma como una herramienta de defensa medioambiental, promoviendo la utilización de energías renovables y diferenciando en el tratamiento fiscal a los consumidores de energías «verdes» a los consumidores de fuentes fósiles de energía.

La tercera, y última, motivación básica aducida por la Comisión para la iniciativa de variación es la de coherencia del sistema legislativo europeo. En este sentido se plantea como principal e imperiosa la puesta en común y compatibilidad de la DIE, colmando así una de sus principales carencias, con la regulación del régimen Comunitario para el Comercio de Derechos de Emisión (RCCDE)⁴⁰.

2.2.2. Objetivos

En cuanto a los puntos a conseguir con la modificación de la DIE 2003/96 podemos indicar que, por menos teniendo como base el texto de propuesta de la Comisión, estos son bien ambiciosos. Se pretende la consecución básica de los puntos motivacionales ya mencionados pero, específicamente, se enumeran una serie de objetivos cuantitativa y cualitativamente bien importantes en el seno de la UE, a alcanzar por las instituciones comunitarias y con el año 2013 como referencia.

³⁹Comunicación de la Comisión: EUROPA 2020. una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador, (COM(2010) 2020, de 3 de Marzo de 2010).

⁴⁰Regulado en la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de Octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de Derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo.

Mencionaremos a continuación los objetivos de mayor interés, que serán objeto de agrupamiento en categorías diferenciadas, según el alcance o los destinatarios de las pretensiones de los organismos comunitarios.

2.2.2.1. Objetivos básicos

En primer término, se plantean una serie de objetivos que plasman el cumplimiento de las líneas maestras ya mencionadas.

El inicial es distinguir en la imposición entre fuentes de energía de carácter general, de naturaleza renovable y la derivada de combustibles fósiles, principalmente el CO₂. A este respecto desde la UE se insta a los Estados Miembros a que empleen la imposición como herramienta para la reducción de la emisión de gases de efectos invernadero, de cara a la consecución de los objetivos de la citada Estrategia Europa 2020 y los adoptados con motivo de la adhesión de la UE al Protocolo de Kyoto⁴¹.

La imposición vinculada al dióxido de carbono, indica la Comisión, se basaría en los factores de emisión de CO₂ de referencia⁴². Por contra, la imposición sobre el consumo energético general estaría fundada en el valor calorífico neto de los productos energéticos y de la electricidad⁴³.

El segundo de los objetivos específicos de la UE es el citado de obtención de una coordinación efectiva entre la Directiva 2003/96 (DIE) y la Directiva 2003/87/CE, como ya hemos observado, reguladora del RCCDE. En este sentido, a mayores de garantizarse una coherencia de sistemas se perseguirá la amortiguación de la denominada «fuga de carbono», es decir, el excesivo impacto y eventual pérdida de competitividad relacionada con incrementos de costes, en las industrias dependientes del CO₂, manteniendo, al tiempo, una lucha contra la emisión a la atmósfera de productos contaminantes.

En esta línea, la propuesta de Directiva manifiesta el compromiso actual de la Comisión en efectuar un estudio de impacto de esta citada «fuga de carbono» en el sector de la agricultura y ganadería; sector de gran importancia cualitativa en la economía y en la carga competencial de la UE.

El tercero de los objetivos a conseguir con la nueva DIE es el de la fijación de una verdadera figura impositiva armonizada a nivel europeo. Así, se prevé que los Estados Miembros respeten, siempre con relación a los períodos de transición que la propia Directiva establece, los niveles mínimos de imposición fijados. Estos tipos variarán, en consonancia con el espíritu del texto, en función de la fuente de alimentación energética escogida (fuentes de CO₂, fuentes de consumo general o fuentes renovables). Debe mantenerse también, en todo caso, el valor real de los niveles mínimos de imposición, actualizándose los valores a intervalos en

⁴¹Decisión 2002/358/CE del Consejo de 25 de Abril de 2002, relativa a la aprobación, en nombre de la Comunidad Europea, del Protocolo de Kyoto de la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, y al cumplimiento conjunto de los compromisos contraídos con arreglo al mismo.

⁴²Establecidos en la sección 11 del anexo 1 de la Decisión 2007/589/CE de la Comisión.

⁴³Fijado en el anexo II de la Directiva 2006/32/CE y, en el caso de la biomasa o los productos hechos de biomasa, en el anexo III de la Directiva 2009/28/CE.

base a las cifras de Índice de precios al Consumo Armonizado publicado por Eurostat.

2.2.2.2. *Objetivos nacionales*

En segundo término encontraremos una serie de objetivos que tienen como destinatarios directos a los Estados Miembros, bien aludiendo de modo directo a la acción que estos deben tomar con respecto a la Directiva, bien nombrando individualizadamente a algunos de ellos.

Así, en primer lugar encontramos el objetivo comunitario de abolir la posibilidad de que los diferentes Estados puedan establecer, a diferencia de la anterior DIE, un tratamiento fiscal diferenciado para el uso comercial y no comercial del gasóleo de automoción. Se entiende que tal diferenciación carece hoy de justificación teniendo en cuenta el objetivo de lucha contra la contaminación ambiental que preside la variación de régimen. La apuesta de la Comisión es clara en el sentido de una figura impositiva que debe ser, siempre que sea posible, simplificada, eliminando la diferenciación de la electricidad y del uso profesional y no profesional de fuentes de energía, así como usos comerciales y no comerciales de los carburantes, y gasolinas con plomo y sin plomo a efectos de imposición.

El segundo dos objetivos a considerar dentro de esta clasificación es el de facilitar a España y Francia la opción de imponer tipos más altos al consumo energético en algunas partes de su territorio, en base a las competencias que sus distintas regiones han asumido en materia energética y de gestión de recursos propios (autonomía financiera). Debemos señalar al respecto que se trata de una posibilidad particular, reconocida solo a estos Estados Miembros. De pretender algún otro una distribución regional diferenciada deberá procederse, con arreglo al art. 113 del TFUE⁴⁴, a una modificación de la DIE.

2.2.2.3. *Objetivos técnicos*

Un tercer grupo de objetivos, de un marcado carácter técnico (razón por la cual no nos detendremos en exceso en su análisis) es el referido a los productos catalogados en la Directiva y aquellos de los que se predica una exención o una deducción en el gravamen. Son razones de carácter químico, con estudios sobre impactos ambientales, las que justifican las variaciones en el tratamiento de las diferentes moléculas.

Se aboga, en este sentido, por una introducción de sustancias consideradas como biocombustibles, dando los primeros pasos para su promoción dentro del ámbito de la UE. Así mismo se prevé dar incentivos a nuevos y más sostenibles modos de producción y aprovechamiento energético⁴⁵.

⁴⁴Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (D.O. De la Unión Europea de 30 de Marzo de 2010).

⁴⁵En este sentido se prevé un primer incentivo a la utilización en buques de electricidad producida en tierra, eximiendo tal práctica de tributación; en contraposición a la exención actual (art. 14.1.c) de la Directiva 2003/96, prevista para la electricidad producida a bordo.

Constituye otro objetivo a alcanzar en esta categoría el de actualizar la definición de depósitos normales de vehículos a motor comerciales y contenedores especiales, de modo que recoja depósitos no fijados exclusivamente e de modo permanente a vehículos comerciales.

En este campo también destaca el compromiso comunitario en el respeto a las particularidades estatales, permitiéndose el establecimientos de más de una figura impositiva de la energía. Pero se introducen una serie de límites a tal posibilidad, siendo la idea principal de los mismos que no pueden las políticas nacionales entrar en contradicción con los objetivos de la nueva DIE. Destaca entre la batería de disposiciones específicas de la Directiva la eliminación de la posibilidad que tienen los Estados de establecer exenciones o reducciones de impuestos con respecto a los biocarburantes hasta el año 2023, pues se prevé que las normas de la propia DIE hagan innecesarias tales disposiciones.

2.2.2.4. Objetivos procedimentales

Por último, a categoría final de objetivos a conseguir pretendidos por la Comisión podríamos calificarla como «procedimental» o formal. Así, se prevén una serie de objetivos que carecen, en principio, del calado normativo que sí poseen los anteriormente analizados. Corresponden al presente campo fines de adaptación de textos, ajustes de la DIE a disposiciones formales recogidas en otros textos comunitarios, y compromisos procedimentales. Los objetivos son los siguientes:

- Ajuste de la DIE a la Directiva que regula el régimen general de los impuestos especiales⁴⁶.
- Actualizar el empleo de términos de la Directiva 2003/96 considerando la entrada en vigor del Tratado de Lisboa⁴⁷.
- Introducción de la obligación de que la Comisión presente al Consejo, cada cinco años, comenzando en 2015, un informe sobre la aplicación de la DIE.

2.2.3. Aspectos fundamentales de la propuesta

Sin ánimo de efectuar en este apartado una descripción pormenorizada de la regulación de la nueva DIE en cuanto a los elementos estructurales del tributo, plasmaremos, en las siguientes líneas, los más destacados. Son regulaciones que convierten a la Directiva, en palabras de la Comisión, en un instrumento que «simplifica los actuales impuestos sobre la energía y establece unas normas marco para la fiscalidad relacionada con el CO2 dentro del Mercado Único».

Así, el primer aspecto a destacar de la propuesta de modificación es la división de la imposición sobre productos energéticos en dos componentes: una imposición relacionada con la emisión de dióxido de carbono y otra ligada al consumo energético general.

⁴⁶Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de Diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

⁴⁷Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de Diciembre de 2007.

La primera de estas componentes busca el gravamen en función de los factores contaminantes de cada operador económico. El modo de tributación es un tipo de gravamen específico de 20 € por tonelada emitida de dióxido de carbono, consiguiéndose así, además, una coherencia con el sistema de RCCDE. También se prevé, en la línea de favorecer las energías renovables, un tipo impositivo cero para toda emisión relacionada con los biocombustibles⁴⁸.

La segunda, relacionada con el consumo general de energía, será calculada del siguiente modo: para los carburantes de automoción, el nivel mínimo de imposición será de 9,6 €/ GigaJulio, mientras que para los combustibles de calefacción se aplicará el nivel mínimo para la electricidad de 0,15 € por GigaJulio⁴⁹. Se pretende así incentivar un comportamiento en el consumidor de ahorro en el consumo de energía.

El segundo aspecto fundamental de la nueva DIE es el de eliminación de subvenciones «contraproducentes». Con tal apelativo denota la Comisión a sectores anteriormente incentivados (como el de los transportes profesionales) y en este campo incluye racionalizaciones del gravamen. Así, las fuentes de altas emisiones de dióxido de carbono verán incrementado su gravamen por la primera vertiente ya analizada mientras que se verán favorecidos los sectores de baja o nula emisión. Por otro lado sectores como el del gas natural ven reducido su favorecimiento en el sistema anterior con lo que tanto este sector como el de los transportes deberán adaptarse y efectuar un esfuerzo en el nuevo sistema.

El tercer aspecto básico de la regulación es su sensibilidad ante la dependencia de determinadas fuentes energéticas de ciertos sectores importantes para la Unión. La Comisión aprecia la posibilidad de establecimiento de empresas fuera del territorio europeo como consecuencia de la modificación del régimen (“fuga de carbono”) con lo que se prevé una «desgravación consistente en una cantidad fija basada en un combustible de referencia». Así mismo se prevé la implantación de los niveles de imposición en atención a una serie de períodos transitorios designados en el cuerpo de la Directiva.

La cuarta y última innovación del texto de la Comisión es, quizás, una de las más relevantes. Hablamos del tratamiento diferenciado, en cuanto a la carga impositiva, a determinados sectores. Es un elemento ciertamente importante por cuanto se modifica substancialmente el esquema establecido en la Directiva 2003/96. Así, los sectores a los que se dedica un análisis propio son los siguientes:

- Empleo doméstico de fuentes de energía: debido a su escasa relevancia en cifras globales, pero la cuantitativa importancia que pueden suponer en cifras nacionales, la UE prevé que se mantenga la posibilidad de que los Estados Miembros apliquen reducciones o

⁴⁸Siempre que estos cumplan con los requisitos de sostenibilidad establecidos en el art. 17 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de Abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

⁴⁹Que se corresponde con una cifra aproximada de 0,5 € Megawatio/hora.

exenciones a la electricidad, productos energéticos y combustibles de calefacción doméstica.

- Fuentes de alta dependencia do carbón, o altamente productoras de CO₂: que tendrán en el nuevo sistema una carga impositiva superior, como incentivadora del cambio a energías renovables.
- Gasóleo de automoción: con unos niveles de gravamen superior al establecido para la gasolina, en atención a que tiene un contenido energético mayor y una superior emisión de dióxido de carbono. Pero debido a la importancia estratégica del sector del transporte profesional y al escaso desarrollo de automóviles propulsados por fuentes renovables, se prevé una implantación progresiva entre 2013 y 2023.
- Sector primario (horticultura, agricultura y ganadería): seguirá existiendo una imposición menor a estos sectores: se les aplicará la parte de tributación correspondiente a la emisión de gases de efectos invernadero y una parte reducida de la tributación por consumo general de energía. La exención total no podrá darse sin contraprestación, como en el sistema actual, sino que requerirá compromisos con la eficiencia energética.

2.2.4. Las recomendaciones del Comité Económico y Social Europeo

Dentro del *iter* o camino legislativo que la propuesta de modificación de la DIE 2003/96 debe seguir antes de su aprobación definitiva, es preciso el pronunciamiento del Comité Económico y Social Europeo (CESE). A este respecto este ha tenido a bien pronunciarse sobre todos los aspectos que incumben a la alteración, siguiendo una estructura analítica con los siguientes pasos: análisis de las circunstancias de base y situación política y económica, descripción de las medidas a adoptar por la Directiva y, por último, emisión, en sentido estricto, de su dictamen u *opinio iuris* sobre la propuesta. Es en este último aspecto, por razones obvias, en el que nos detendremos, analizando, en primer lugar, las características positivas que el CESE extrae de la propuesta y, en segundo y último, las recomendaciones y/o aspectos negativos que desprende de la misma.

2.2.4.1. Valoraciones positivas

El Comité efectúa en su texto un acogimiento general de la propuesta de la Comisión, bendiciendo los puntos fundamentales de la misma. Destacan una serie de puntos beneficiosos para la UE derivados del cambio en el régimen. Es preciso subrayar que esta aquiescencia no es de todo común en las relaciones entre Comisión y CESE, lo que nos permite atisbar un futuro ciertamente prometedor de la modificación, en base al aparente consenso europeo sobre sus aspectos positivos.

El primero de los puntos resaltados es el de la adecuación del momento en el que la alteración se produce: en este tiempo en el que los Estados Miembros están introduciendo una serie de reformas estructurales

de calado para el combate de la situación de crisis económica. Una vez abierto el proceso de cambio y reforma parece beneficiosa la acometida de variaciones, también, tendentes a la lucha contra el daño al medio ambiente y la reducción de la dependencia del petróleo, que tanto influye en la fluctuación económica de las haciendas europeas.

Se trata, además, de un mecanismo adecuado para la consecución de los compromisos adquiridos por la Unión con respecto a la Estrategia Europa 2020 y en el Protocolo de Kyoto; constituyendo, además, un mecanismo regulador, sin duda más simplificado, coherente y específico que la anterior DIE.

En definitiva en palabras del propio Comité «la DIE contribuye a desenvolver el Mercado Único, al contemplar la armonización de la fiscalidad energética y permitir que se logre este objetivo».

2.2.4.2. Aspectos negativos

Pero la concordancia entre las dos instituciones de la Unión en los puntos básicos no impide que el CESE efectúe una serie de matizaciones, puntualizaciones y críticas sobre el proyecto. Se trata de puntos flacos de la variación pero no de un calado profundo, sino más bien sugerencias para su mejora y perfeccionamiento.

Destaca como, quizás, el más importante punto de crítica, el relativo a los campos de exención de la propia DIE con respecto a determinados sectores. A este respecto el Comité recibe con felicitaciones la iniciativa de la Comisión de eliminar la exención del transporte por taxi en la tributación de combustibles, pero no comparte, en base a los mismos argumentos, que se mantenga la exención con respecto a sectores como el del transporte de discapacitados, Fuerzas Armadas, Administración Pública, recogidas de residuos, ambulancias y transportes aéreos y marítimos comunitarios. Si el razonamiento de base es la protección medioambiental no tiene sentido excluir a estos sectores de tributación si no late detrás de la exención una cierta cesión por parte de la Comisión a ciertos Estados y *lobbys* o sectores de presión.

Dentro de la línea de las repercusiones sociales de la medida (de la que la Comisión no recoge medida alguna) el Comité, debido a su vertiente de protección social de la ciudadanía europea, señala una serie de taras del proyecto presentado. A este respecto echa en falta la toma de lo que se denominan «medidas de acompañamiento»⁵⁰, que complementen las variaciones económicas adoptadas. Se llega incluso a la advertencia a los Organismos de la Unión de que la no consideración de la sociedad en el proceso de cambio, podría traer una serie de movilizaciones de carácter social, nada beneficiosas para el devenir económico de la UE.

Se señala, en tercer lugar, la existencia de factores limitantes del éxito de la medida, factores estos principalmente externos a la misma. Así, la falta de acuerdos de defensa medioambiental de carácter internacional

⁵⁰Esto es, la toma de una serie de medidas de alcance social que puedan colmar la eliminación repentina de los beneficios fiscales, de diversa naturaleza, que se venían disfrutando hasta ese momento por determinados colectivos.

limitan el éxito proteccionista de la nueva DIE. También limitan el éxito económico de la misma y hacen preguntarse al Comité si se podrá mantener la competitividad empresarial europea con los costes añadidos de adaptación.

Por su parte, dentro de los factores limitantes que poseen un carácter interno destacaremos la argumentación del Comité vaticinando un escaso o nulo éxito de la imposición sobre los carburantes. Se indica al respecto que el tipo mínimo es tan escaso en esta modalidad que el consumidor final no notará en su bolsillo un cambio que lo aparte del consumo de combustibles fósiles no renovables.

2.2.5 La aprobación de la propuesta por parte del Parlamento Europeo

El último y más reciente de los pasos que han acaecido en el trámite legislativo analizado no es otro que la aprobación del proyecto de reforma, si bien con enmiendas, por parte del Parlamento Europeo⁵¹. Se trata de la aprobación por la Cámara de la reforma, a la vista de los documentos remitidos a esta por parte del Consejo (principalmente los resultados de las discusiones y votaciones en Comisiones dentro del mismo)⁵².

Podemos comenzar su análisis partiendo del texto presentado por el Consejo. En este se analiza, desde el punto de vista de las Comisiones⁵³, las diferentes ópticas del documento, incidiendo en cada uno de sus aspectos. Así, tendremos un texto que, debemos entender, expresa en su conjunto la opinión unitaria del organismo europeo al respecto. Resaltando los puntos principales defendidos por el Consejo indicaremos que:

- Se destaca la posibilidad de que la figura impositiva regulada en sus aspectos básicos, pueda ser, en un futuro, parte de la serie de recursos propios de la Unión⁵⁴ y no solo un mero instrumento de acercamiento de posturas o incluso armonizador.
- Se destaca también el deseo de la futura existencia de una regulación global, a nivel europeo, de la imposición de las energías renovables, y no solo sobre las designadas en la nueva DIE.

⁵¹Aprobado el texto por Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 19 de Abril de 2012, sobre la propuesta de Directiva del Consejo (por un total de 374 votos a favor, 217 en contra y 73 abstenciones, esto es, consiguiéndose la necesaria mayoría simple).

⁵²Comisiones de: presupuestos; de Medio Ambiente, Salud Pública y Seguridad Alimentaria; de Industria, Investigación y energía; Transportes y Turismo y Agricultura y desarrollo Rural.

⁵³En todas ellas el proyecto ha sido aprobado, pero sin suponer esto una ausencia de debate o tensión. Así, si bien la aprobación fue unánime en la Comisión de Presupuestos (35 votos a favor, 0 en contra y 0 abstenciones) y casi unánime en las de Transportes y Agricultura, en la Comisión de Industria y en la de Medio Ambiente la votación fue ciertamente apretada, llegando a decidirse solamente por dos votos.

⁵⁴«La imposición relacionada con el CO2 podría considerarse también un posible elemento de un futuro sistema de recursos propios para el presupuesto de la Unión Europea, a fin de reducir las contribuciones de los Estados miembros y contribuir a la lucha contra el cambio climático»; indica en su enmienda introductoria del «Considerando 3b».

- Se pone también un mayor acento en las nuevas perspectivas del empleo de la biomasa como producto energético, a la vez que defiende la posibilidad de exención en los sectores de agricultura y ganadería, como especialmente afectados por la denominada «fuga de carbono». Destacaremos, en clave de perspectiva interna, la introducción de una mención específica a las necesidades energéticas de las islas Canarias y Baleares⁵⁵.
- Se plantean, así mismo, revisiones en materia de aviación, transportes y energías para los hogares particulares.

Por su parte, el Parlamento europeo destaca, en primer lugar, la recogida que se realiza del concepto, plasmado en alguna de las reflexiones de las Comisiones del Consejo, de «neutralidad tecnológica». Se trata de establecer, con la nueva Directiva, un marco en el que se favorezca, de modo efectivo, el desarrollo de nuevas tecnologías, tendentes a la puesta en marcha en el mercado de fuentes de energías renovables. En este sentido, la regulación impositiva no debe penalizar o crear un espacio en el que estas tecnologías tengan un punto de partida de desventaja con respecto a las energías más tradicionales.

Junto al especial respeto al neutral desarrollo de tecnologías tendentes al empleo de nuevas fuentes de energía, cobra especial relevancia, en las enmiendas presentadas al respecto, la potenciación y un mayor empleo de energías verdes ya existentes. Así, tanto a la biomasa como al empleo de la electricidad en medios de transporte se va a dedicar una mención específica en el texto del órgano de representación⁵⁶.

El tercero de los elementos clave en la posición parlamentaria es el del respeto a las características y sensibilidades de determinados sectores económicos. Así, se muestra especial aprecio a la defensa de los transportes (tanto aéreos como de navegación marítima) y la agricultura y la ganadería⁵⁷ como sujetos de una especial afectación de la «fuga de carbono», esto es, un coste añadido mayor que en otros de una progresiva eliminación de la dependencia de fuentes de combustibles fósiles. En esta línea, se prevé incluso el establecimiento de la obligación, por parte de los Estados miembros de la Unión, de asistencia técnica y apoyo a las explotaciones ganaderas en orden a su adaptación a las energías renovables⁵⁸.

⁵⁵«Con el fin de compensar los costes de transporte ocasionados como consecuencia del carácter insular y disperso de dichas regiones», indica la enmienda al artículo 1.14º de la nueva DIE.

⁵⁶«Durante un período limitado los Estados Miembros deberían poder solicitar una exención del impuesto o una reducción del tipo impositivo aplicado a la electricidad utilizada para recargar este tipo de vehículos»; señala el Parlamento.

⁵⁷«Los Estados Miembros deben conservar el Derecho a aplicar un tipo cero de imposición sobre el consumo a los productos energéticos y la electricidad empleados en labores agrarias, hortícolas y piscícolas, y en la silvicultura»; apunta en su enmienda de introducción del Considerando 4ter.

⁵⁸«Los Estados miembros facilitarán directrices generales a los beneficiarios, incluidas las explotaciones agrícolas pequeñas y medianas, respecto de la aplicación de los requisitos

El último de los puntos a señalar del texto aprobado por la Asamblea europea es, en consonancia con su sensibilidad a sectores con un punto de partida menos beneficioso, el ajuste de la nueva DIE conforme a una serie de mecanismos de ajuste social acompañando a los económicos, esto es, a la atención prestada a la electricidad consumida en los hogares particulares. Señala así que, si bien las exenciones y reducciones impositivas a los particulares realizadas por los Estados Miembros son un mecanismo no adecuado para la lucha contra la polución medioambiental y deben ser eliminadas, este proceso debe ser progresivo, y con un período largo de adaptación. Así mismo, y como señalábamos al inicio del párrafo, el Parlamento defiende que «en los Estados Miembros en los que esta medida afecta a los precios de la energía se debería compensar mediante políticas sociales sólidas y globales a los hogares de rentas bajas y a las organizaciones caritativas»⁵⁹.

3. VALORACIÓN DE LAS MEDIDAS PROPUESTAS

3.1. Alcance y posibles efectos de la revisión de la Directiva 2003/96/CE

Una vez hemos puesto sobre la mesa ya tanto el régimen regulador de 2003, como los cambios que este, eventualmente, sufrirá, comentaremos ahora los efectos materiales de esta revisión. Trataremos pues de como se relacionan las causas de justificación del cambio normativo y los efectos que se prevé que estos tengan en la realidad, tanto empresarial como medioambiental.

Partiremos, así pues, de dos documentos de distinta naturaleza formal pero de un contenido, en lo que a este epígrafe concierne, decididamente similar: el documento de trabajo que acompaña a la propia propuesta de Directiva⁶⁰ por un lado y, por otro, una Comunicación de la Comisión europea al Parlamento, Consejo y CESE que versa, precisamente, sobre la necesidad de un cambio normativo en materia de imposición de productos energéticos⁶¹.

Debemos indicar que esta evaluación de los impactos de la nueva DIE no se mantiene al margen de posibles cambios de circunstancias, y la propia Comisión reconoce la necesidad de amoldarse a las mismas. De este modo, después de cinco años de la aprobación de la modificación, la

de eficiencia energética vinculados a los tipos reducidos de impuestos»; se afirma en el cuerpo del texto enmendado.

⁵⁹Se recoge así una de las demandas principales que realizaba en su informe el CESE, la existencia de unas «medidas sociales de acompañamiento» de las económicas de la nueva DIE.

⁶⁰Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo: Por una fiscalidad más inteligente para la UE: propuesta de revisión de la Directiva sobre la imposición de los productos energéticos y de la electricidad (COM (2011) 168 final).

⁶¹Documento de trabajo de los servicios de la Comisión. Resumen de la evaluación de impacto. Documento que acompaña a la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (SEC (2011) 410 final).

Comisión presentaría un nuevo estudio de efectos, si bien centrado en los puntos siguientes:

- Estudio de una posible revisión del tipo mínimo sobre las emisiones de dióxido de carbono, relacionándolo con los precios dentro del mercado de emisiones, con la aspiración de establecer, a medio plazo, una vinculación entre las dos magnitudes.
- Efectuar correcciones, de ser precisas y a la luz de posibles acuerdos internacionales, en materias como: exenciones y reducciones de la base imponible; imposición sobre los hogares; y combustibles empleados tanto en la navegación marítima como en el caso de la aérea.
- Analizar la situación de la electricidad empleada para el transporte.

Ayudar al medio ambiente, así como al desarrollo económico son, extrayendo las grandes líneas, los impactos pretendidos de la modificación del régimen que analizamos. En cuanto al primero, el objetivo final a alcanzar es la consecución de las metas asumidas por la Unión en la denominada Estrategia Europa 2020. Así, se intentará la utilización de mecanismos fiscales para incitar a una reducción de emisiones y un comportamiento, personal y empresarial, sostenible. En lo que se refiere al segundo de los puntos, se prevé que el cambio de orientación refleje, como resultado final, una mayor eficiencia, una reducción de costes a largo plazo y, en definitiva, una optimización económica⁶².

Debemos señalar, no obstante, que, si bien se encuentra dentro de los objetivos de la modificación analizada el de la lucha contra agresiones al entorno, este no puede considerarse, en modo alguno, coma el principal⁶³. Así, y quizás de modo no intencional, el propio Preámbulo de la modificación enumera como primero de los fines a conseguir el «adecuado funcionamiento del Mercado Interior»⁶⁴. Así mismo, y dentro del mismo Preámbulo, encontramos directamente indicado que los resultados a obtener con la regulación de la imposición de los productos energéticos no tienen porque estar, necesariamente, relacionados con la reducción del efecto invernadero. Con esto se pone claramente de manifiesto que la voluntad europea no es, actualmente, una actuación integral de defensa medioambiental, ni una apuesta clara de cara a la consecución de los objetivos del Protocolo de Kyoto, o de la «Estrategia Europa 2020», si bien parece conveniente, en términos quizás de rédito político o popular, mencionar ambos como punto de partida de la reforma.

⁶²En conjunto, y según se refleja en los documentos de trabajo de la Comisión, podría llegarse, en función de las actuaciones concretas de los Estados Miembros dentro de los campos de actuación reconocidos en la Directiva, a un impacto presupuestario de hasta 39.600 millones de €, así como un ahorro porcentual en las economías domésticas de un 0,29%.

⁶³Cfr. ORTIZ CALLE, E.: «El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente», *Noticias de la Unión Europea*, nº268, 2007, p. 99; cuando indica: «resulta evidente que la finalidad principal de la mencionada Directiva no es esa (protección del entorno natural) sino asegurar el buen funcionamiento del mercado interior, relegando los aspectos ambientales a un segundo plano».

⁶⁴Cfr. Considerando primero.

Debemos añadir, al respecto de la pretendida finalidad medioambiental, que no deja de observarse una cierta desorientación dentro del cuerpo de la Directiva a la hora de definir cuales son sus prioridades. Como acabamos de poner de manifiesto, el inicio del propio Preámbulo parece indicar una tendencia hacia la protección del Mercado Interior y una búsqueda de una mayor eficacia del mismo pero, como veremos en el análisis de los elementos de cuantificación de la Directiva, en otros puntos de la misma es una pretendida orientación medioambiental la inspiradora. Nos encontramos pues ante una relativa instrumentalización de los fines de la nueva DIE, empleando la defensa del entorno para la justificación de determinadas medidas, dentro de un texto que no apuesta de por sí, por una verdadera reforma «verde»⁶⁵.

En la línea que acabamos de apuntar, la Comisión llega a indicar en las consideraciones previas a la propia propuesta que entre los fines de la misma se encuentra el de «asegurar un tratamiento coherente de las fuentes de energía dentro de la DIE con objeto de crear auténticas condiciones de igualdad entre los consumidores independientemente de la fuente de energía empleada». Destaca enormemente la afirmación, por cuanto se contradice directamente con las finalidades apuntadas en los textos de trabajo previos, y con el Preámbulo de la propia propuesta. Un gravamen independiente de la fuente de energía empleada, sin discriminar por tanto fuentes renovables y no renovables de energía, no se compadece con las afirmaciones proteccionistas esgrimidas, ni justificaría, por sí misma, una modificación del régimen impositivo.

Dos son los elementos principales que provocarán, en otro orden de cosas, y según se desprende de los documentos de análisis de los organismos comunitarios, un mayor desarrollo económico: la promoción de condiciones de igualdad y competitividad entre las empresas, y la existencia de un denominado «doble dividendo» de la imposición sobre la energía y la electricidad.

En lo que se refiere a las condiciones de igualdad, la eliminación de la distinción en el gravamen entre empresas que empleen fuentes de energía fósiles, y aquellas que empleen fuentes de energía renovables, provocará una competencia deseable desde el punto de vista del Mercado Interior y un mayor desarrollo económico; defiende el texto comunitario.

A este respecto apuntaremos que la igualdad pretendida, que provocaría una competencia real entre las empresas europeas, no es, por lo menos con el mecanismo aislado de la nueva DIE, un objetivo real. Pese a los esfuerzos de la propia Directiva, la obtención de recursos energéticos de naturaleza no renovable es mucho más sencilla y con unos costes mucho menores. Así, reducir la dependencia de fuentes fósiles para un desarrollo de fuentes de energía renovables a nivel empresarial

⁶⁵En este sentido debemos citar la defensa realizada a empresas en grave riesgo de viabilidad por su dependencia de combustibles fósiles, las denominadas en riesgo por «fuga de carbono». Es claro que son valores económico-empresariales los que inspiran tal postura. Pero debemos contrastar la misma con la no compatibilidad, indica el Preámbulo, de las bonificaciones fiscales a transportes de taxi por no ser «compatible con el objetivo de las políticas de fomento de los combustibles alternativos».

requiere tanto unos costes de inversión como de capital humano especializado que provocarán una diferencia importante en el punto de partida de empresas con estructuras poco adaptadas o no flexibles. La Directiva, sin hacerse acompañar a nivel europeo o nacional, de medidas de acompañamiento concretadas en ayudas, subvenciones o préstamos para la «evolución» empresarial, no tendrá potencialidad para crear condiciones reales de igualdad. Además, la obtención de energía renovable no puede considerarse neutra en sí misma pues depende de factores como la situación de la propia empresa, lo que puede provocar desajustes en las condiciones de partida, en función del lugar de localización⁶⁶.

En cuanto al «doble dividendo», se trata de una cuestión ya profundamente analizada con respecto a otros impuestos con una finalidad medioambiental. Así, se plantea que un desplazamiento del gravamen de los ingresos o rendimientos obtenidos por la entidad empresarial, hacia el consumo energético de la misma, provocará, según los defensores de la existencia de este fenómeno, un «alivio» de la carga impositiva en las rentas del trabajo; es decir, una mayor carga en la energía, reducirá los impuestos sobre la renta o sobre beneficios empresariales. Un Estado que obtiene recursos del gravamen de la energía, dejará de demandarlos, con la misma intensidad, de las fuentes directas. Se obtendría pues, un mayor cumplimiento del principio de neutralidad fiscal⁶⁷.

Pero tomar como cierto que existirá un doble dividendo y que, por esto, se producirá un alivio en la carga impositiva sobre el trabajo (tomando tales datos para los posibles estudios de impacto) no es sino aventurar en demasía.

Para finalizar, haremos referencia a la eventual preocupación de que puedan existir costes de variación del sistema tributario, tanto en la Unión como en sus Miembros. A este respecto, la propia Comisión señala que, en ninguna de las opciones de modificación barajadas, «se observó que la revisión de la DIE produjese efectos negativos en los ingresos». Así mismo, la existencia de una estructura fiscal más eficiente provocaría precios más coherentes y un uso más eficaz de la imposición medioambiental, a costes, tanto de gestión como administrativos, muy bajos e incluso negativos.

No podemos tomar, por último, como correctas las reflexiones a este respecto presentadas por la Comisión. El hecho de no haberse observado minoración en los ingresos en las opciones de impacto descritas en el texto técnico del organismo europeo no implica, necesariamente, que este no exista. Si las premisas son erróneas, como parece ser en el descrito

⁶⁶Parece lógico opinar que una empresa sita en el sur del continente tendrá un acceso sencillo y con menor coste a energía solar; una entidad costera mayor probabilidad de obtener energía mareomotriz; y una sociedad ribereña acceso cercano a instalaciones hidroeléctricas.

⁶⁷Lo cual no deja de ser sino uno de los objetivos principales pretendidos por la propia modificación. Cfr. Considerando 8º de la misma.

«doble dividendo», la conclusión puede serlo también. Estará por ver si la estructura tributaria presentada en la nueva DIE demuestra ser «más eficiente» y, aun aceptando que así fuese en un futuro a medio plazo, no podemos comulgar con la inexistencia de costes administrativos, ni mucho menos con su carácter negativo. Sea cual fuere la modificación del sistema, esta requerirá la formación del personal gestor, la adaptación de estructuras de administración y soporte y la puesta en marcha, quizás, de organismos específicos; en definitiva, un esfuerzo administrativo importante, que no creemos que tenga un coste cero en términos económicos pues no lo tendrá, desde luego, en términos administrativos y de gestión como defiende la Comisión europea.

3.2. La armonización de la fiscalidad energética y el Mercado Único

Con la tramitación de la nueva DIE puede plantearse una cuestión ciertamente relevante. Se trata de determinar si esta modificación es una mera actualización de los elementos de la Directiva 2003/96/CE, es decir, si se limita a adaptar a las nuevas circunstancias, tanto en lo tocante a las políticas comunitarias como la situación socioeconómica derivadas del entorno mundial de crisis; o si las instituciones comunitarias han aprovechado esta ocasión, como se manifiesta desde determinados sectores doctrinales, para establecer un régimen completo e integrado de impuestos energéticos o incluso si se ha planteado la creación de un recurso propio de la Unión. En resumen, trataremos de responder si existirá realmente un cambio en la naturaleza jurídica de la Directiva de 2003.

En primer término señalaremos que el propio nombre de la Directiva («régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad») nos permite mantener cierto recelo en lo que a su naturaleza se refiere. Así, el legislador comunitario parece huir, deliberadamente debemos entender, de términos como «armonización», «aproximación» y «creación de impuesto», y esto es así pues la propia Directiva, como veremos a continuación, no tiene tal finalidad, pese a que los documentos preparatorios analizados y algún elemento del articulado nos pueda hacer sospechar lo contrario. No hace más que reforzar esta postura un vistazo detenido a determinados elementos del cuerpo normativo: así, el artículo 4º del texto, ya nos deja caer la verdadera voluntad: la creación de unos niveles mínimos de imposición dentro de la Unión⁶⁸. En adición, la propia «Exposición de Motivos» de la normativa nos lleva a concluir en un sentido similar⁶⁹.

A mayor abundamiento apuntaremos que, con la Directiva referida, no se marca realmente una innovación, en el sentido de crear un gravamen sobre hechos imposables designados *ex novo* en la misma, ni siquiera

⁶⁸«Los niveles de imposición que los Estados Miembros apliquen (...) no podrán ser inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva».

⁶⁹Cfr. Considerandos 2º a 5º de los que se deriva que el correcto funcionar del mercado interior exige una puesta en común de un mínimo adecuado en la imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

sobre realidades imponibles descritas. Así, el gravamen sobre naturalezas similares se da en la Unión en diferentes Estados y momentos, incluso previos a la adopción de la Directiva. Para el caso español, el impuesto sobre electricidad ya fue introducido en el ordenamiento jurídico por la Ley 66/1997, de 30 de Diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y del Orden Social, que introduce en el texto de la Ley 38/1992, de impuestos Especiales un capítulo dedicado a tal impuesto⁷⁰. La Directiva 2003/96/CE ha incluido variaciones en el sistema previamente existente⁷¹ pero en una figura ya existente.

Por último, y sin detenernos en demasía en este punto, pues ya ha sido objeto de estudio en el apartado correspondiente a los elementos de cuantificación, el articulado de la Directiva refleja, si bien con una técnica legislativa ciertamente cuestionable y una claridad y sistematización de agradecer si existiese, que estamos ante una figura «de mínimos», es decir, una regulación básica, esquemática y reguladora solamente de elementos aislados, ni siquiera armonizadora, dentro del Mercado Interior. Así, el punto básico y principal no es la fijación de exenciones comunes europeas con respecto a las figuras, no es la gestión de un impuesto propio, no es la creación siquiera de un esquema armonizado europeo de gestión o recaudación sino la creación de una carga impositiva mínima. En casi todos los elementos de la regulación existen preceptos que nos derivan a una existencia de particularidades en cada Estado Miembro, la posibilidad de que cada uno pueda, por ejemplo, reservar un régimen diferente para los casos de reciclaje, o incluso incluir alguna nueva sustancia en el catálogo de las gravadas; pero los niveles mínimos de imposición, salvo pequeñas salvedades, deben ser respetados por los destinatarios de la Directiva.

Y debemos concluir del modo expresado pese a que, de documentos de trabajo previos e incluso de alguna parte del texto de la Directiva⁷², se pueda derivar la definición de algo similar a un hecho imponible.

Así pues, no podemos hablar, en la Directiva 2003/96/CE, de una genuina labor de creación de un impuesto. Del mismo modo que tampoco podremos hacerlo al analizar su modificación. De este modo, no podemos tampoco concluir que exista, en la nueva DIE, un cambio de tendencia, en lo que a creación de un recurso propio de la UE se refiere. Así se atisbará

⁷⁰Podemos encontrar mayor información al respecto en el documento: «Impuestos Especiales. Estudio relativo al año 2008. Departamento Aduanas e II.EE.», editado por la Agencia Española de la Administración Tributaria.: http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Impuestos_especial/es/Estudio_relativo_2008/2_ANALISIS_GLOBAL.pdf

⁷¹A través de la Ley 22/2005, de 18 de Noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas Directivas Comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea

⁷²Cfr. Art. 1: «Los Estados Miembros someterán a impuestos a los productos energéticos y de la electricidad».

en ciertos puntos de su propio Preámbulo: refiriéndose intencionalmente a la creación de «normas generales introducidas por la presente Directiva», lamentando la inexistencia de una armonización y planteando la nueva DIE meramente como una modificación de la anterior regulación⁷³.

A modo de resumen y sintetizando lo expuesto, no podemos concluir que exista, en la Directiva de 2003 la creación de un nuevo impuesto. No podemos indicar tampoco la existencia de un esfuerzo armonizador, pues solo se regulan elementos puntuales dentro del sistema propio de un tributo. Así mismo no existe en la nueva DIE innovación alguna al respecto, encontrándonos ante un texto claramente continuista en el que únicamente se produce una actualización de elementos y puntuales novedades en el planteamiento, pero que no justifican la toma en consideración de un cambio en la naturaleza jurídica de la figura.

Debemos indicar que parece existir, al respecto de la configuración de la naturaleza de la figura, una voluntad decidida de la Unión Europea de no tratarla de modo armonizado. Así, analizar las figuras existentes en todos los Estados miembros, con sus territorios con potestad normativa propia en su caso, para crear un régimen completo, coordinado y coherente con la regulación preexistente es una labor necesaria para una armonización europea que, como veremos, podría salvar ciertas taras del sistema de impuestos ambientales; pero es una labor que la Comisión ha evitado manifiestamente, de modo incluso ciertamente negligente. No existe en los textos previos a la propuesta, lamentablemente, el mínimo estudio de las circunstancias nacionales previas, lo que desplaza por completo el problema de adaptación a las legislaciones nacionales, en un movimiento premeditado de afrontar, únicamente, los problemas de un modo parcial e incompleto.

Por último, presentamos la existencia, dentro de la doctrina española, de tres posturas al respecto de lo indicado: la de quienes entienden que sí encontraremos una creación de un impuesto nuevo; la de aquellos que plantean la existencia de una labor armonizadora a nivel europeo y, por último, y en la línea ya apuntada, la de los autores que indican solo una regulación de elementos puntuales.

En lo que respecta a la primera postura, debemos mostrarnos contrarios a la opinión defendida, entre otros, por FERNANDEZ LOPEZ⁷⁴ cuando manifiesta que «pretende (la Directiva de 2003) crear un gravamen sobre la fabricación, extracción o importación de productos energéticos». No se trata en absoluto, como hemos puesto de manifiesto con ocasión del análisis de los elementos de cuantificación así como en los párrafos anteriores, de la creación de un impuesto, pues no se contiene en el texto ni el más básico elemento de definición de un hecho imponible. Así mismo la siguiente frase de FERNÁNDEZ LÓPEZ: «la naturaleza jurídica de esta figura es la de un impuesto real, indirecto, objetivo e

⁷³Cfr. Considerandos 21, 22 y 32.

⁷⁴FERNANDEZ LOPEZ, R.I.: «Un nuevo enfoque en la tributación ambiental, la fiscalidad específica de las fuentes de energía renovables», *Quincena Fiscal*, nº22, 2010, p.3.

instantáneo», es, por la misma causa, una afirmación que debemos considerar técnicamente incorrecta.

En cuanto a la segunda de las posturas expresadas, defendida, entre otros, por SERRANO ANTÓN⁷⁵ o LÓPEZ LÓPEZ⁷⁶, encontramos autores que manifiestan la existencia de una armonización de impuestos estatales ya existentes. Pero no podemos decir que exista realmente tal labor en la regulación analizada. Por contra, la cantidad de supuestos (que analizaremos en el apartado siguiente) en lo que a libertad estatal se refiere son tan amplios que no parece existir una labor realmente de puesta en común europea. La diversidad de regulación de los impuestos nacionales sobre productos energéticos será, o podrá ser cuanto menos, tan amplia que no podemos tomar en consideración una real labor armonizadora.

Estamos, más cercanos la línea defendida por BORRERO MORO⁷⁷ o CASANA MERINO⁷⁸, entre otros, cuando afirman que la Directiva de 2003, y por extensión la nueva DIE, solo crean un marco comunitario, de regulación de elementos puntuales, cayendo en la responsabilidad de cada uno de los Estados Miembros la labor de materializar el mismo.

3.3. Propuestas de modificación del régimen impositivo

Una vez hemos realizado una reflexión sobre la naturaleza jurídica de la modificación, presentamos ahora los elementos de innovación que nos trae la nueva DIE, que son ciertamente escasos. Así pues, del texto articulado se derivará, casi como labor exclusiva, una modificación de tipos de gravamen y ámbito de aplicación (amén de alguna puntualización, como veremos, en sede de beneficios fiscales propiamente dichos). Pero lo que pudieran parecer pequeñas variaciones son, por las circunstancias en las que se producen y la justificación de las mismas, de un calado y posible impacto tales, que justifican su observancia con atención.

3.3.1. Ámbito objetivo de gravamen. Supuestos de no sujeción y exención. Devengo

En primer lugar, al respecto de los supuestos de no sujeción, la nueva DIE contiene una relación substancialmente idéntica, si bien en esta ocasión merecedora de un artículo propio⁷⁹. Por otro lado, y en lo que a exenciones se refiere, encontramos una novedad ciertamente destacable: la exención, creada por los Estados Miembros en sus regulaciones

⁷⁵SERRANO ANTÓN, F.: *La tributación medioambiental en la Unión Europea*, Tratado de Tributación Medioambiental, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p.853.

⁷⁶LÓPEZ LÓPEZ, H.: «La regulación española del Impuesto sobre la Electricidad a la luz de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de Octubre de 2003», *Noticias de la Unión Europea*, nº268, 2007, p.83.

⁷⁷BORRERO MORO, C.J.: «Un sueño frustrado», *Quincena Fiscal*, nº3, 2007, p.11.

⁷⁸CASANA MERINO, F.: «La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno», *Noticias da la Unión Europea*, nº237, 2004, p.24.

⁷⁹Cfr. art. 3 de la propuesta de Directiva.

nacionales, prevista para la electricidad, cuando la misma suponga más del 50% del coste del producto.

Se excluye, con esto, la posibilidad de dejar al margen de la tributación la electricidad para entidades que, o bien tienen producción propia, o son objeto de suministro por otra; para el caso de bienes producidos en los que la energía suponga más de la mitad de la cantidad total de costes⁸⁰.

Se rompe así con el sistema presente en la Directiva actualmente vigente de proteger, de modo claro y directo, a las empresas con grandes consumos de energía. Pasaremos así de un sistema en el que, como indicamos, existía una no sujeción pero que también preveía la posibilidad de establecimiento, por los Estados miembros y en el caso de "empresas con elevado consumo energético"⁸¹, de un beneficio fiscal; a uno en el que solamente se preverá esta última posibilidad. Se opta así en la nueva Directiva por un reconocimiento del beneficio fiscal a empresas de gran dependencia de combustibles fósiles.

Debemos indicar que parece existir cierta temeridad en la Comisión a la hora de plantearse un cambio tan importante de modelo «proteccionista». Entendemos que una reducción tan drástica en la situación ventajosa de la que gozaban ciertas entidades consumidoras de electricidad deberá estar compensada de algún modo con medidas de aprobación posterior.

Así mismo no se encuentra un claro fundamento a esta modificación. Pudiera parecer que la nueva política fiscal compensa la pérdida del beneficio anterior pero esto no es de todo así, o por lo menos no parece serlo a vista de los objetivos que la Comisión pretende alcanzar con el texto. Queremos indicar con esto que, con el nuevo sistema, una empresa que tenga una elevada dependencia de combustibles fósiles tendrá, en esa escala del gravamen, un tratamiento fiscal privilegiado; pero una entidad que no solo sea de «elevado consumo energético» conforme a la normativa anterior sino que a la que los costes derivados supongan una carga muy importante y que, por ejemplo, consuma «energía limpia» no tendrá una ventaja fiscal en la cuantía, al menos, que la disfrutada en la actualidad. Ciertamente no tendrá, por la parte de su energía que proceda de fuentes no contaminantes, un gravamen por emisiones, pero parecería más coherente con la finalidad de la figura el presentar algún tipo de incentivo o impulso al empleo, cada vez mayor, de energías libres de emisiones.

En esta línea, tenemos que lamentar profundamente la delimitación y, quizás, excesiva simplificación del gravamen por parte de la Comisión, en sede de emisiones. Nos referimos al establecimiento, como único

⁸⁰Definida esta como «la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo, a escala de empresa». Cfr. a este respecto el art. 2.4.b.4º de la Directiva 2003/96.

⁸¹Entendiéndose por tales aquellas en las que «las compras de productos energéticos y de electricidad representen por lo menos el 3% del valor de la producción o en la que el impuesto (sobre la electricidad) nacional devengado represente por lo menos el 0,5% del valor añadido». Cfr. el artículo 17.1.a) de la Directiva 2003/96.

elemento modulador de la carga tributaria en función del comportamiento más o menos respetuoso con el medio ambiente, de uno de los tramos de gravamen, como hemos ya analizado, en función de las emisiones de dióxido de carbono. Ciertamente es que la emisión del antedicho gas es pernicioso para el medio ambiente, a la vez que constituye una de las principales causas del fenómeno de calentamiento global y efecto invernadero; pero no solo la emisión de CO₂ resulta perjudicial para el medio. Creemos que el texto de la Comisión pudo haber dado un paso decidido en contra de las emisiones nocivas sin limitarse únicamente a una de ellas. Así, podría haberse tomado ejemplo de otras figuras de carácter europeo ya existentes como, y por citar un ejemplo del propio ordenamiento jurídico español, el previsto para el impuesto gallego sobre Contaminación Atmosférica⁸², en cuanto que el mismo, en su artículo sexto, contempla el potencial contaminante de emisiones de otras sustancias, como son los compuestos oxigenados de nitrógeno y azufre.

En segundo lugar, observaremos la convivencia en la nueva DUE, al igual que acontecía en la anterior, de dos modalidades en lo que a exenciones se refiere: obligatorias o potestativas. Esta posibilidad se liga, en el caso de la propuesta, no obstante, a determinados destinos de los productos. Así mismo existen casos en los que, estando previstas de nuevo exenciones listadas en el anterior régimen, ahora se insertan limitaciones. Son las siguientes:

- Obligatoriedad de exención, de nueva creación, a la electricidad suministrada directamente a buques en puerto, con el límite temporal del 31 de Diciembre de 2023.
- Exención potestativa de los usos energéticos en hogares o entidades caritativas limitándose a la calefacción y la electricidad.
- Exención potestativa del gas natural y gas licuado de petróleo, pero con la limitación temporal del 31 de Diciembre de 2023.
- Exención potestativa a los productos relacionados en el artículo 16⁸³, con la limitación introducida del 31 de Diciembre de 2023 y eliminándose la posibilidad de fijación del gravamen en función de la cotización de las materias primas.

Por último, y en cuanto al elemento temporal, la primera de las novedades de la propuesta de Directiva⁸⁴, es la designación específica del momento en el que debe de calcularse el gravamen, es decir, el momento del devengo de la figura que, en su caso, los Estados creen al amparo de esta regulación. Se gravará así el empleo de las sustancias descritas para los usos especificados, «en el momento de su puesta a consumo», sin que se establezca puntualización mayor al respecto. Pues bien, deberemos entender que se trata de un concepto relacionado con el suministro, es decir, que el devengo se producirá cuando se efectúe el flujo energético,

⁸²Regulados, en sus aspectos fundamentales, en la Ley autonómica 12/1995, de 29 de Diciembre.

⁸³Con su Nomenclatura Combinada correspondiente y relacionándose, principalmente, con productos derivados u obtenidos a partir de la biomasa.

⁸⁴Cfr. Art. 4.2.

por ejemplo, a un hogar o entidad, sin perjuicio de que, a efectos de gestión, este devengo instantáneo sea objeto de una liquidación periódica.

3.3.2. Tipos de gravamen

Continuaremos el análisis del régimen impositivo por la cuestión referente a los niveles mínimos de imposición, que regirán para cada uno de los períodos transitorios de aplicación designados. En este sentido, la principal novedad de la modificación es la división del gravamen, dentro de cada uno de los productos, sustancias y moléculas sujetas, en dos vertientes diferenciadas, cada una de ellas con su tipo de gravamen específico. Se fijará así un mínimo en función de la emisión de CO₂ que se realice y otro en función del consumo energético general nominal de cada producto. El primero de ellos estará, así, sujeto a un tipo de gravamen específico por tonelada emitida del antedicho gas⁸⁵; mientras que el consumo energético general estará sometido a una cantidad monetaria por GigaJulio consumido⁸⁶, esto es, que se trata, en estos casos, de bases imponibles expresadas en magnitudes no dinerarias.

Con respecto a lo indicado señalaremos de nuevo la escasa sensibilidad mostrada por la nueva Directiva, en ocasiones, con respecto a la protección ambiental, y a su dudosa protección de determinados sectores económicos. Así, hay una escasa o nula justificación, tanto en la propuesta de Directiva, como en los documentos de trabajo previos, para la tributación conjunta de gasolinas con y sin plomo, cuando sus factores contaminantes son diferentes.

Así mismo no parece justificada, más que en un párrafo del Preámbulo del texto, la equiparación pretendida a medio plazo entre gasóleos y gasolinas, teniendo en cuenta su grado de implantación en la industria, la dependencia que de ellos existe en determinados sectores clave y, de nuevo, su grado diferente de potencial contaminador. De hecho, la pretensión europea es, como se desprende del Anexo, la equiparación total en el gravamen a medio plazo de gasolina, gasóleo, queroseno, gas licuado de petróleo e incluso gas natural, por un lado, en lo que se refiere a sus fines como carburante; así como en lo referido a los fines del artículo 8.2⁸⁷ (con un gravamen sustancialmente menor); y, para finalizar, para combustible de calefacción y electricidad, con una igual que la del supuesto anterior.

⁸⁵Basándose en los factores de emisión de CO₂ de referencia establecidos en el apartado 11 del anexo I de la Decisión 2007/589/CE de la Comisión, de 18 de Julio de 2007, por la que se establecen directrices para el seguimiento y la notificación de las emisiones de gases de efecto invernadero de conformidad con la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

⁸⁶Basándose en el valor calorífico neto de los productos energéticos y la electricidad establecido en la Directiva 2006/32/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de Abril de 2006, sobre la eficiencia del uso final de la energía y los servicios energéticos y por la que se deroga la Directiva 93/76/CEE del Consejo.

⁸⁷Es decir: labores agrícolas, hortícolas, piscícolas y de silvicultura; empleo en motores estacionarios, plantas de obras e ingeniería civil; y vehículos destinados a empleo fuera de la vía pública.

Es decir, a medio plazo, el gravamen estará diferenciado únicamente con atención a la finalidad a que se dedique un determinado producto, modulándose solamente en función del grado de emisión de dióxido de carbono y consumo energético. Esta regulación, que pudiera parecer neutra, puede resultar perniciosa para determinados sectores pues no cabe duda que la dependencia de unos y otros de determinados productos (como pudiera ocurrir en la agricultura con el gasóleo) hacen que sea prácticamente imposible pasar a una fuente energética de emisiones menores⁸⁸. Por último, a este respecto señalaremos que los períodos transitorios de gravamen no encuentran justificación alguna en sus tramos, por lo que parecen ciertamente arbitrarios e incluso no adecuados⁸⁹.

Por último, parece que un gravamen uniforme de las emisiones de dióxido de carbono, no es la solución más efectiva para la lucha contra las fuentes de energía que lo producen. Podría haberse considerado, a este respecto, la creación de tramos de emisiones, haciendo más onerosa la carga tributaria cuantas más emisiones se produjesen⁹⁰.

3.3.3. La adopción de beneficios fiscales

La siguiente de las novedades a tratar es la posibilidad de establecimiento, pero de modo limitado, de beneficios fiscales por parte de los Estados miembros. Como acaeció en 2003, la presente Directiva fija un nivel mínimo impositivo y una regulación imperativa para ciertos elementos pero deja al Derecho interno la eventual fijación de los antedichos beneficios. Estos serán supuestos sustancialmente ya recogidos en la regulación anterior pero a los que se introducen, de nuevo, ciertas limitaciones en orden, dentro de la lógica de la Directiva, a una mayor protección ambiental.

En todos los casos de beneficio fiscal podremos encontrar mecanismos directos⁹¹, como resulta obvio, pero la propia Directiva prevé la existencia, si bien sin regularla en absoluto, de reembolsos de la totalidad o parte del impuesto. A este respecto, diferenciaremos la variación de régimen en cuanto a la posibilidad de establecimiento de tipos impositivos reducidos y, así mismo, a la posibilidad de establecimiento de un tipo impositivo cero.

⁸⁸Tomando, pues, como cierto el dato de que el gas licuado de petróleo tenga una capacidad contaminante menor que el gasóleo específico de maquinaria agrícola, el agricultor que quisiera reducir su carga impositiva debería realizar una potente inversión en adaptación de toda su maquinaria.

⁸⁹Nótese que el salto, en términos de consumo energético general, para el gas natural es de 8,1 puntos porcentuales en cinco años (del 1 de Enero de 2013 a 1 de Enero de 2018) mientras que, para el mismo plazo, el salto en la gasolina es cero; y el del gasóleo tan solo de 1,4 puntos porcentuales.

⁹⁰De un modo, quizás, similar al que el artículo 70 de la Ley 38/1992 de impuestos Especiales realiza para el impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

⁹¹En terminología empleada por el art. 6.a) de la Directiva 2003/96.

En cuanto a la posibilidad de tipos reducidos es factible el establecimiento de los mismos para los supuestos del artículo quinto⁹², pero solo en la vertiente de consumo energético general.

Por otro lado se crea en la nueva DIE un artículo 14 bis, que introduce la obligatoriedad, hasta el 31 de Diciembre de 2023, de una desgravación impositiva solo relacionada con el CO2 para las empresas en «riesgo significativo de fuga de carbono»⁹³. Se trata de empresas con una gran dependencia de fuentes fósiles de energía y a las que se amolda un régimen más beneficioso que el general (con niveles de imposición que pueden reducirse al general para estados que lo establezcan superior)⁹⁴.

Por último, merece aquí una mención especial la posibilidad existente del establecimiento de un tipo cero, para labores del sector primario. El tipo, que alcanza tanto a la imposición sobre la electricidad empleada como al consumo energético general, estará sujeto a una labor positiva, la realización o puesta en marcha de «mecanismos que lleven a aumentos de la eficiencia energética», requisito que no encontrábamos en la anterior regulación.

3.3.4. Reflexiones finales

Pues bien, para finalizar este apartado dedicado a la presentación de las novedades de la propuesta de Directiva debemos comentar que seguimos echando en falta una coherencia y líneas de actuación claras, quizás un poco más impermeables a la presión de determinados sectores. No podemos atisbar como puede considerarse, de modo aséptico, la opción de exigir a un sector, ya suficientemente azotado por la crisis económica, la realización de poderosas inversiones en eficiencia energética. Un sector con unos niveles de ganancia y beneficios (en los pequeños y medianos empresarios) realmente exigidos que verán exigido un esfuerzo que no se solicita a otras ramas de la economía, con el fin de mantener un beneficio fiscal del que gozaban incondicionalmente y a cuyo fin no se establecen períodos transitorios.

Así mismo confiamos en que, tanto la Unión como los Estados Miembros, aprovechen la posibilidad que se brinda y, con anterioridad a 31 de Diciembre de 2023, establezcan de nuevo las medidas de apoyo necesarias para una adaptación energética eficaz en hogares, entidades grandes usuarias de gas natural y "expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono". Lo contrario provocaría un excesivo sufrimiento en el

⁹²Cfr. a este respecto, la nota 33.

⁹³Considerándose como tales las así descritas en el artículo 10bis.15.a) de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de Octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de Derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 1996/61/CE del Consejo. Esto es, si la suma de los costes adicionales ocasionados por la aplicación del régimen de la Directiva puede dar lugar a un aumento del coste de producción del 5%.

⁹⁴Cuestión ésta ya abordada por VAQUERA GARCÍA al indicar que «si se establecen de modo unilateral en algunos países miembros (medidas protectoras del medio ambiente diferenciadas) (...) podrían originarse distorsiones en la competencia derivadas de las mayores exigencias que en algunos países se aprobasen». Cfr. *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

particular pero podría implicar, por agravio comparativo, una deslocalización empresarial en el seno de la Unión. Se podría sustituir la «fuga de carbono» por una «fuga de Europa» debido a su gravamen de las emisiones de dióxido de carbono y consumo energético.

Confiamos, así mismo, en que, como resaltan ya determinados órganos europeos, se aproveche el paso dado para la elaboración futura de un texto articulado completo, formalmente más correcto⁹⁵ y con una regulación que pudiésemos denominar armonizadora de legislaciones nacionales, de cara a la creación de un gravamen unificado sobre la energía. Entendemos, no obstante, que la diversidad nacional pueda justificar la no idoneidad de la medida en la actualidad.

Reflexionaremos, por último, sobre las oportunidades perdidas por parte de la Comisión en su propuesta. A este respecto creemos que la puesta en marcha del mecanismo legislativo europeo y una actitud realmente comprometida con los objetivos descritos y fines pretendidos, pudo haber alcanzado puntos con mayor novedad, con mayor claridad o con una regulación menos problemática. Aceptamos que se quiera dotar de libertad a los Estados Miembros, empleando quizás, por tal motivo, la regulación la forma flexible de Directiva; pero tal argumento no asegura, por si mismo, que esta sea la opción mejor, más efectiva en términos de variaciones de conductas en el consumo o menos problemática.

Así, y en lo que respecta a las vulneraciones del Derecho Comunitario que pudieran derivarse de las figuras impositivas creadas por los Estado, pudo aprovecharse la regulación para establecer, legislativa y no jurisprudencialmente, algún tipo de mecanismo de control.

Apuntaremos que las figuras nacionales pueden, *de facto* y *de iure*, colisionar con normas supraestatales. Así, y ciñéndonos a ciertas prohibiciones comunitarias por el hecho de ser vulneradoras de libertades comunitarias, indicamos que pueden encontrarse problemas:

- En sede de exacciones de efectos equivalente: pues, como indica HERRERA MOLINA⁹⁶, «los impuestos sobre materiales cuyo uso produce emisiones contaminantes pueden constituir exacciones de efecto equivalente si se establecen únicamente sobre productos importados». A respecto de la reflexión quizás no habría sido superfluo emplear parte del análisis de impacto del texto a analizar los orígenes predominantes de los productos energéticos o de la electricidad de cada Estado.
- En sede de tributo interno discriminatorio: en cuanto que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁹⁷ ha formulado oposición a que los impuestos internos graven la electricidad diferenciándose el método de producción empleado, tributando, a su vez, la importada a tipo único; y

⁹⁵Nótese, a modo de detalle, que con la nueva DIE, algunos artículos, como los 27 a 27 quater, poseerán Título propio, mientras los restantes permanecerán sin él.

⁹⁶HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 141 y siguientes.

⁹⁷STXCE, de 2 de Abril de 1998, *Outokumpu*, Asunto C-213/96.

pudiéndose dar un caso de tributación importada superior. A este respecto pudo introducirse en el texto comunitario alguna limitación comparativa al respecto⁹⁸.

Para finalizar el presente texto, y recapitulando las medidas previstas debemos poner en seria duda el fundamento mismo de la modificación: el potencial que la regulación de los elementos puntuales de los impuestos nacionales tiene para provocar, en los diferentes operadores económicos, una variación en su comportamiento. Como fin último parece indicarse un desplazamiento de las fuentes tradicionales hacia el empleo de fuentes de energía renovables y, como consecuencia, una protección del medio ambiente; pero las medidas adoptadas no creemos que puedan provocar tal. Ya hemos apuntado el enorme coste que para determinados sectores tendrá la adaptación a un régimen de energías limpias, pero para los hogares y determinadas entidades empresariales, la capacidad de adaptación es nula. La dependencia de las fuentes empleadas por las entidades productoras de energía y la configuración misma del sistema de suministro provocan que la capacidad para mudar comportamientos y modular, con esto, la carga tributaria sea absolutamente inexistente.

4. CONCLUSIONES

1. La dependencia de combustibles de naturaleza fósil es la causa fundamental de la contaminación atmosférica y, por tanto, de las consecuencias derivadas del denominado "cambio climático". Tal cuestión afecta, inexorablemente, al medio ambiente pero, así mismo, a elementos económicos como es, principalmente, el excesivo efecto en la industria de las fluctuaciones de los precios del crudo. Esta cuestión, unida al entorno actual de crisis económica mundial, provocan en la Unión Europea un intento de actuar, de modo conjunto, para atajar, en la medida de lo posible, los efectos de ambos factores.
2. Se han adquirido en la Unión, en este sentido y en la última década, una serie de compromisos, de carácter concreto, en pro de la defensa medioambiental; vinculando con estos a sus Estados miembros. En concreto, son el Protocolo de Kyoto y la creación de la estrategia "Europa 2020" los documentos concretos que reflejan la inquietud continental.
3. Además del empleo de estrategias y acciones comunitarias en otros campos, son la atención específica a la regulación jurídica de las fuentes energéticas, en general, y la creación de mecanismos tributarios reguladores, de modo específico, los puntos de mayor impacto y con mayor efectividad. Así, se aprueba, en este contexto, la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la

⁹⁸Remarcamos, a este respecto, que la regulación de la Directiva establece tipos mínimos, y no máximos.

electricidad.

4. El mecanismo previsto en la Directiva, en conjunción con otras medidas europeas, se revelan como insuficientes para la consecución de los objetivos y compromisos adquiridos por la UE. Con esto, se refleja como necesaria una revisión del sistema, adaptándolo a las nuevas circunstancias y retos.
5. Se crea así una nueva Directiva, actualmente en trámite legislativo, que aportará novedades sustanciales con respecto al anterior régimen, regulando elementos concretos y específicos que los Estados miembros deberán respetar a la hora de crear sus figuras impositivas internas. A este respecto, no podremos hablar de una verdadera actividad armonizadora.
6. El punto básico de la nueva DIE pasa por diferenciar dos modalidades o vertientes de tributación, cada una con sus tipos mínimos de imposición fijados: la dependiente de las emisiones de dióxido de carbono al medio aéreo, por un lado y, por otro, la relativa al consumo energético general.
7. La incidencia en terrenos como la no sujeción, la exención y la posibilidad del establecimiento de beneficios fiscales nacionales nos hacen vislumbrar un impacto importante de la modificación, tanto en la regulación actual de tributos nacionales como en la trascendencia socioeconómica que se derivará.
8. El texto que se presenta no se encuentra exento de problemáticas y cuestiones ciertamente dudosas por lo que, pese a su previsible y pronta aprobación y puesta en marcha, creemos que habría sido posible una mejor redacción del mismo, una mejor coordinación con los diferentes Estados miembros y, en definitiva, la presentación de un texto más eficaz, tanto en su vertiente jurídico-tributaria como para la consecución de los objetivos que el mismo pretende alcanzar.

5. BIBLIOGRAFIA CITADA

- BOKOBO MOICHE, S.: *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000.
- BORRERO MORO, C. J.: «Un sueño frustrado», *Quincena Fiscal*, nº3, 2007.
- CASANA MERINO, F.: «La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno», *Noticias da la Unión Europea*, nº237, 2004.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: «Un nuevo enfoque en la tributación ambiental, la fiscalidad específica de las fuentes de energía renovables»;

- Quincena Fiscal*, nº22, 2010.
- FERNÁNDEZ ORTE, J.: *La tributación medioambiental. Teoría y práctica*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006.
- HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, editorial Marcial Pons, Madrid, 2000.
- JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. *El tributo como instrumento de protección ambiental*, editorial Comares, Granada, 1998.
- LÓPEZ LÓPEZ, H.: «La regulación española del Impuesto sobre la Electricidad a la luz de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de Octubre de 2003», *Noticias de la Unión Europea*, nº268, 2007.
- LUCHENA MOZO, G. M.: «Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental», *Quincena Fiscal*, nº18, 2005.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: *El impuesto sobre la electricidad*, editorial Thomson-Aranzadi, Pamplona 2007.
- ORTIZ CALLE, E.: «El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente», *Noticias de la Unión Europea*, nº268, 2007.
- SERRANO ANTÓN, F.: *La tributación medioambiental en la Unión Europea*, Tratado de Tributación Medioambiental, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*, editorial Lex Nova, Valladolid, 1999.