

REDISEÑANDO EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD DESDE LA ECONOMÍA CIRCULAR

María Bertrán Girón¹

Profesora Titular Derecho Financiero y Tributario

Universidad Loyola Andalucía

SUMARIO: I. ELECTRICIDAD, ECONOMÍA CIRCULAR Y TRANSICIÓN JUSTA ¿QUO VADIS? II. MARCO NORMATIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD EN LA UE. 2.1. La Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. 2.2. La propuesta de revisión de la Directiva de Fiscalidad Energética (DFE). III. LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DEL IMPUESTO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL. IV. CONCLUSIONES: EL IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD ADECUADO A LA ECONOMÍA CIRCULAR

I. ELECTRICIDAD, ECONOMÍA CIRCULAR Y TRANSICIÓN JUSTA ¿QUO VADIS?

La transición justa y la economía circular están interrelacionadas en su objetivo de crear un sistema económico más sostenible y equitativo, tanto que podríamos decir que la primera de ellas puede ser una vía de la consecución de la otra. El concepto de economía circular exige un nuevo sistema de protección ambiental, más eficiente en el uso de los recursos, en el que el valor de los productos, y materiales se mantenga en la economía durante el mayor tiempo posible, y en el que se reduzca al mínimo la generación de residuos. Este concepto surge como contraposición al modelo económico lineal que ha dominado las sociedades desde tiempos remotos, y en él confluyen distintas escuelas de pensamiento y diferentes filosofías, en cuyo origen se encuentra la insostenibilidad del

1. Orcid: 0000-0002-8808-950X. Miembro del proyecto CENTRA:PROY128/22 «Instrumentos jurídicos para una transición justa hacia una economía circular en la Comunidad Autónoma de Andalucía».

modelo lineal y la necesidad de encontrar soluciones alternativas que permitan compatibilizar el desarrollo económico, social y medioambiental. Aunque no contamos con un concepto de economía circular lo suficientemente asentado, definido, y consensuado, sí hay coincidencia respecto de la necesidad de avanzar hacia un modelo distinto a los axiomas de producción y consumo vigentes en nuestra sociedad, y consideramos además que el tránsito debe regirse por el valor justicia. La economía circular proporciona un marco para reducir residuos y utilizar los recursos de manera más eficiente, mientras que la transición justa garantiza que los beneficios y oportunidades de este nuevo sistema económico sean accesibles para todos, fomentando la equidad y la inclusión social, de ahí la interrelación entre ambas. Y, en ello, puede desempeñar un rol importante la fiscalidad. Como señala la propuesta de reforma de Directiva de la Fiscalidad de la Energía (DFE): «La fiscalidad influye de manera directa en la transición ecológica, pues ayuda a emitir las señales de precios correctas e incentivar debidamente el consumo y la producción sostenibles»². Muestra de ello es el Pacto Verde Europeo³, en el que se concreta como garantizar una transición justa e inclusiva en la UE, asignándole una parte importante precisamente a la fiscalidad.

Por su parte, la electricidad, en un modelo de economía circular, resulta fundamental en nuestros días. Por un lado, su acceso es un derecho que debiéramos tener todos. Las políticas desarrolladas en relación con la misma y en general con la energía pueden desempeñar un papel clave a la hora de reforzar o erosionar la transición justa a unas energías limpias. Esa transición debe seguir los principios de eficiencia energética que promuevan su uso eficiente, así como la reducción de la demanda energética general. El uso de la energía renovable se convierte en fundamental y debe fomentarse el mismo como fuente de generación de electricidad, pero, es necesario, que se vigile el proceso ya que los hogares de bajos ingresos no deben quedarse atrás debido al alto coste de su implantación. La acción climática y la promoción de la economía circular deben hacerse de una manera justa y ello pasa, indudablemente, por no dejar a un lado la justicia social⁴. Los impuestos sobre la electricidad, si se diseñan e implementan adecuadamente, pueden ser una herramienta poderosa para apoyar una transición justa hacia una economía más sostenible, asegurando que los beneficios y costes de la transición se distribuyan de manera equitativa entre todos los sectores de la sociedad. Es innegable que el suministro eléctrico es una pieza angular en el proceso de descarbonización de la economía ya que la electrificación de los consumos finales contribuye a los Objetivos de Desarrollo Sostenible

2. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad COM(2021) 563 final

3. Disponible en https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_es

4. AAVV *¿Quién debe pagar? Dividiendo la factura para una transición energética justa*. (2021)12. Págs.12. Disponible en: https://ecodes.org/images/que-hacemos/03.Energia_y_personas/Rehabilitacion_energetica/R2EC-ECODES-Quien_debe_pagar.pdf

(ODS) de la Agenda 2030⁵, sin embargo, si se desvirtúan e incrementan de manera poco adecuada pueden tener «consecuencias negativas sobre el proceso de descarbonización de la economía, al dificultar la electrificación de consumos finales donde resulta eficiente, y pone en peligro la competitividad de las empresas industriales intensivas en energía eléctrica en un contexto complejo en los mercados europeos y globales»⁶.

La fiscalidad sobre la electricidad puede desempeñar un papel significativo en la transición justa hacia una economía circular, en la medida en que pueda asegurar que la transición hacia una economía más sostenible y baja en carbono, que sea equitativa y beneficie a todos los segmentos de la sociedad. Sin duda, el concepto de energía está íntimamente ligado a la economía circular desde diversos puntos de vista: Desde el fomento del uso de la energía renovable a través de beneficios fiscales o de estructuras del propio impuesto eléctrico que graven más las fuentes de energía contaminante. Desde la afectación de determinados ingresos tributarios para destinarlos a programas de Transición. Desde la promoción del uso de eficiencia energética como mecanismo de reducción del desperdicio energético. Desde la innovación, incentivando los sistemas de generación de electricidad que utiliza residuos o materias primas y como no, impulsando la economía local y sostenibilidad que da el uso de métodos de producción de electricidad local, como pueden ser la energía solar comunitaria. Todo ello, buscando la protección de los más vulnerables a partir de la reducción de gravámenes y el establecimiento de tarifas para los más vulnerables.

En el caso concreto del Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE) es cierto que no es el único componente que afecta a la propia fiscalidad de la electricidad y a su coste, pues nos encontramos con numerosos elementos en la factura, muchos de ellos tributarios, que llevan a un incremento del precio que puede ser perjudicial en la promoción precisamente del uso de esta como energía limpia. Desde la configuración del propio *mix* que rige el precio, pasando por todos los impuestos que cargan el coste de manera indirecta⁷, por lo que el camino a recorrer no es sencillo ni rápido. Como se ha manifestado: «en el medio y largo plazo, deberán asegurarse incentivos y flujos de financiación para

5. En especial, de los 17 ODS, podríamos el foco en; Energía asequible y no contaminante, Industria, innovación e infraestructura: Producción y consumo responsables; Acción por el clima; Vida submarina; Vida de ecosistemas terrestres. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>

6. FERNÁNDEZ GÓMEZ, J. *Fiscalidad de la electricidad y competitividad industrial* (2024), disponible en <https://www.orquestra.deusto.es/es/actualidad/noticias-eventos/beyondcompetitiveness/2757-fiscalidad-de-la-electricidad-y-competitividad-industrial>

7. Dada las características y extensión de este trabajo no podemos entrar a evaluar todos los tributos, e incluso prestaciones patrimoniales de carácter público, que afectan al precio de la electricidad y que deben ser tenidos en cuenta en el caso de una evaluación global de la misma. Para conocer un muestreo y posible problemática de lo que referimos *vid.* CARPIZO BERGARECHE, J./CHECA REGUEIRO, T. (2022). *La fiscalidad del sector de la energía eléctrica en la actualidad*. Actualización noviembre 2022. <https://www.fundacionnaturgy.org/publicacion/la-fiscalidad-del-sector-de-la-energia-electrica/> MARTÍNEZ LA FUENTE, A *Tributación de la Empresa Energética*.(II). *Electricidad*. Carta Tributaria, núm. 73. 2021.

transformar el mix eléctrico en uno con cero emisiones netas y facilitar la electrificación de la demanda final de energía en actividades y sectores donde sea la opción más eficiente. Además, deberá completarse el desarrollo del mercado interior de energía y establecerse un sistema de señales económicas y fiscales adecuado (por ejemplo, mediante la actualización de la Directiva sobre fiscalidad de la energía) para asegurar la eficiencia del proceso de descarbonización y, simultáneamente, garantizar la competitividad de la industria europea⁸. Ahora bien, creemos que un análisis específico de la configuración y marco normativo del IEE, en el que centramos nuestro trabajo, es importante para ver en qué medida su diseño cumple o podría cumplir con los objetivos de descarbonización y transición a una economía circular mencionados y supone, sin duda, un primer paso. Para ello partiremos, en primer lugar, del estudio de la normativa europea que regula el marco de actuación de los países miembros en relación con este impuesto armonizado en la actualidad, posteriormente analizaremos la iniciativa de reforma que ha sido plasmada por la Comisión en la propuesta de Directiva sobre Fiscalidad de la Energía (DFE), y, a continuación, examinaremos la regulación española y abordaremos una serie de propuestas o conclusiones para una configuración de un impuesto más alineados con la transición justa hacia una economía circular, como cierre del trabajo.

II. MARCO NORMATIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD EN LA UE

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

La regulación marco del citado impuesto se articula en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen de la UE de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. En ella se configura al Impuesto Especial sobre la Electricidad como un gravamen específico con unos niveles mínimos de imposición fijados en euros por megavatio-hora (MWh).

Esta Directiva vino a sustituir a las directivas de impuestos especiales de 1992, que regulaban una cierta armonización en materia de hidrocarburos, que no en electricidad, un sector que, como la propia norma indica, necesitaba el establecimiento de unos mínimos de imposición en aras del «funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias»⁹.

8. FERNÁNDEZ GÓMEZ, J. *Fiscalidad de la electricidad*, *op.cit.*

9. Considerando 3 DIRECTIVA 2003/96/CE DEL CONSEJO de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

La Directiva buscaba establecer una armonización en la imposición de productos energéticos y electricidad, si bien el proceso fue largo, la búsqueda de su consenso complicada y el texto que finalmente se aprobó, como manifiesta CORNEJO PÉREZ, conlleva un escasa armonización «al haberse limitado a integrar en un texto el régimen jurídico ya en vigor en los distintos Estados miembros. La Directiva resultante no sólo contiene un sinfín de posibilidades para que los Estados miembros introduzcan exenciones, diferenciaciones de tipos o tipos cero, sino que da amparo a la existencia de numerosas «derogaciones» (más de 100), que son verdaderas situaciones en que las Directivas vigentes no se aplican»¹⁰.

La Directiva establece la obligación de someter a tributación los productos energéticos y la electricidad, no considerando a esta última como parte de los primeros. La diferencia la basa en que entiende que los productos energéticos son fuentes de energía mientras la electricidad se define más como un «medio de transporte» de esa energía. De esta forma se separaría, de una manera un tanto forzada, de la acepción generalizada por la que se entiende a electricidad como una fuente de energía generada a partir de una fuente primaria, mientras que los productos energéticos son materiales que proporcionan esa energía primaria y que a la postre podría acabar generando electricidad, entre otras.

Centrándonos ya en el ámbito de imposición de la electricidad que nos ocupa, se utiliza la estructura básica de establecer un mínimo de tributación por MWh, establecido en un 0,5 % en la utilización con fines profesionales y un 1% si no los tiene. A partir de aquí este esquema sencillo se complica toda vez que empiezan a aparecer las posibilidades de modulación del impuesto por los Estados miembros, desde supuestos de no sujeción, la posibilidad de establecer diferenciación en el tipo aplicable, las posibles reducciones, o la exenciones.

En primer lugar, se establece una serie de usos de la electricidad a los que no se le aplicará precisamente la Directiva (art. 2.4). A saber, la electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos, y la electricidad cuando represente más del 50 % del coste de un producto. Por su parte el art. 5 contempla la posibilidad de que se regule por los Estados una diferenciación en los tipos, siempre cumpliendo los niveles mínimos y en determinadas circunstancias. En lo que a la electricidad se refiere cuando se vincule a la calidad del producto, o bien cuando se hagan depender de los niveles cuantitativos de consumo. Se trata de una medida que puede desarrollarse o no por los Estados. La primera de ellas, en nuestra opinión, puede servir como un factor modulador en el tipo de electricidad que se consume, generada por energía denominadas limpias o no, pudiendo penalizarse aquellas que sean más gravosa con el medio ambiente. La segunda, a nuestro entender, es un arma de doble filo. Si bien es posible articularse pues el contador de electricidad nos permite conocer el consumo individual, se complica si se utiliza un sistema que varía la tarifa en función de la naturaleza del consumi-

10. CORNEJO PÉREZ, A. *La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos*. Crónica Tributaria 11/2004. Págs. 101.

dor como ocurre en España donde el consumidor doméstico paga más que el industrial. Además, tendrían que introducirse factores reguladores aplicables a consumidores domésticos en riesgo de exclusión social.

Igualmente, la Directiva establece la libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición prescrito en la propia norma (art. 6). Ahora bien, en este punto hemos de tener en cuenta el posible conflicto con el régimen de Ayudas de Estado. Como es bien sabido, no se permiten medidas que puedan falsear la competencia al dar como resultado un tratamiento preferencial a unas empresas sobre otras. Precisamente el uso de esta libertad, a través de las reducciones o exenciones, etc., podría llevar a considerarlas como tal. Por ello se establece un control que como sabemos se atribuye a la Comisión en esta materia (art 108 TFUE) y que, en ciertas ocasiones, podría provocar una cierta inseguridad jurídica o incertidumbre a los Estados miembros cuando establecen medidas de tipos elevados con finalidad medioambiental o bien de reducciones y/o exenciones para determinadas empresas, que pudieran distorsionar la competencia, en la medida en que la «última palabra» la tiene la Comisión y puede terminar en anulación de la misma. De ahí que el art. 26 establece la obligación para los Estados miembros de informar a la Comisión de las reducciones concedidas, dado que en principio constituyen ayuda estatal, y, por tanto, existe el deber de notificarla expresamente, y con independencia de la información facilitada a la Comisión sobre la base de la Directiva. Habrá que estar a las regulaciones y consideraciones específicas que se publican en esta materia. Como se ha manifestado; «En el ámbito de la fiscalidad de la energía, una forma posible de soslayar esta dificultad habría sido la de declarar todas las exenciones obligatorias para los Estados miembros, y así no se daría la situación de trato diferencial que pudiera interpretarse por la Comisión como una ayuda de Estado incompatible con el mercado común. Esta aproximación al problema habría exigido la homogeneización de los regímenes de tributación de la energía vigentes en los Estados miembros, cosa a la que no han estado dispuestos, por lo que no ha sido factible»¹¹.

El art. 14 establece las pocas exenciones obligatorias que se pudieron consensuar. En lo que afecta a la electricidad se contempla la exención a «los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad». Sin embargo, permite a los Estados someterlos a gravamen sin tener que cumplir los mínimos establecidos por motivos de política medioambiental, incluyendo de nuevo potestades discrecionales en una materia armonizada. Por su parte el art. 15 establece las potestativas entre las que destacamos en el campo de nuestro estudio, las siguientes: La electricidad generada con fuentes limpias de energía (solar, eólica, del oleaje, marea-motriz o geotérmica, hidroeléctrica, de biomasa), o que se consideren poco dañinas para el medio ambiente por alejar los puntos en que se producen las emisiones al generar la electricidad y al consumirla (pilas

11. CORNEJO PÉREZ, A. *La nueva Directiva...* *op.cit.* Pág.109

de combustible) o por no generar contaminación adicional en la atmósfera (metano emitido por minas de carbón abandonadas); Los productos energéticos y la electricidad utilizados para la generación combinada de calor y electricidad; La electricidad producida por la generación combinada de calor y electricidad (el output de la cogeneración), siempre que los generadores combinados sean respetuosos con el medio ambiente; La electricidad para uso doméstico y por organizaciones reconocidas como caritativas por el Estado miembro de que se trate. En el caso de este tipo de organizaciones caritativas, los Estados miembros podrán limitar la exención o reducción al uso para actividades no profesionales. Cuando tenga lugar un uso mixto, la imposición se aplicará proporcionalmente a cada tipo de uso. Por último, se prevé la posibilidad del establecimiento de un tipo impositivo cero a la electricidad utilizada en labores agrarias, hortícolas, piscícolas y en silvicultura. Esta medida está diseñada para apoyar la competitividad y la sostenibilidad en estos sectores específicos.

En cuanto a las reducciones, el art 17 prevé la posibilidad para consumos de electricidad por entidades empresariales utilizados exclusivamente para calefacción o como carburantes para motores estacionarios y de plantas y maquinaria utilizadas en construcción, ingeniería civil y obras públicas. Se prevén tres niveles distintos en las posibles reducciones impositivas; totales (exenciones o tipos cero) cuando se cumplan con dos requisitos: que sean de elevado consumo energético o que celebren acuerdos con la administración, apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes con fines medioambientales; y menores en casos en los que los niveles mínimos se respeten por término medio en cada empresa. Como puede apreciarse las posibilidades son múltiples y podrán llegar a ser arriesgadas desde el punto de vista de la Ayudas de Estado, coincidimos con CORNEJO PÉREZ en afirmar que «este artículo constituye uno de los ejemplos más claros de la escasa sistematización de una Directiva que es el resultado de acuerdos políticos que han desvirtuado los objetivos inicialmente pretendidos por los distintos artículos»¹², pero no sólo éste, el propio art. 19 permite que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, autorice a cualquier Estado miembro a introducir más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas. Por tanto, podemos concluir que la armonización se ha quedado bastante diluida frente a las pretensiones iniciales, más allá de haber actualizado y establecido de nuevas, en el caso de la electricidad, unos tipos impositivos mínimos a nivel UE.

De hecho, en la actualidad, esta Directiva marco está en un proceso de revisión pues se considera que se ha quedado obsoleta, si se tienen en cuenta los parámetros de la política actual de la UE en materia de clima y energía (reducción de al menos un 55 % de las emisiones de gases de efecto invernadero de aquí a 2030 y un continente climáticamente neutro de aquí a 2050). Y ello porque la regulación, como ha quedado demostrado, no tiene ninguna vinculación

12. CORNEJO PÉREZ, A. *La nueva Directiva...* op.cit. Pág.113

con una protección medioambiental, los tipos impositivos mínimos están desactualizados, y el catálogo de exenciones y reducciones produce muchas distorsiones. Como ha manifestado la propia Comisión «el régimen de imposición no es coherente con las políticas y los objetivos en los ámbitos de la energía y el clima. Aunque reflejan los modelos fiscales de los Estados miembros, basados en gran medida en las necesidades de recaudación, las actuales políticas fiscales no consiguen integrar de forma sistémica el impacto del consumo de combustible y electricidad en la consecución de los objetivos de la UE en los ámbitos de la energía y el clima, ni en los de salud y medioambiente» (COM/2219/117 final)¹³. Por ello, el Consejo propuso una revisión y nueva redacción de la Directiva sobre la Fiscalidad de la energía (DFE), como parte del paquete de medidas conocido como «Objetivo 55», que se presentó el 14 de julio del 2021.

En resumen, y en palabras de la propia Comisión, recogidas en el documento de propuesta de revisión de la Directiva (COM(2021) 563 final): «La DFE no está en sintonía con los objetivos climáticos y energéticos de la UE. La Directiva no fomenta debidamente la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, la eficiencia energética ni el uso de la electricidad y los combustibles alternativos». Entre los motivos encontramos que «los nuevos combustibles que generan menos emisiones de carbono se gravan igual que sus equivalentes fósiles si se trata de nuevos combustibles aparecidos después de la adopción de la última versión de la DFE en 2003 y para los que, por tanto, no se prevé ningún tipo impositivo específico». Además, como ya hemos analizado «se aplican unos tipos impositivos muy divergentes, a lo que se suma una amplia gama de exenciones y reducciones fiscales», y, por último, «la DFE ya no contribuye al buen funcionamiento de los mercados interiores, dado que los tipos impositivos mínimos han perdido su efecto de convergencia de los tipos impositivos nacionales. Los tipos mínimos son bajos, pues no se han actualizado desde 2003, si bien los tipos nacionales son considerablemente superiores a los mínimos de la DFE en la mayoría de los casos. Sea como fuere, los mínimos de la DFE ya no impiden las «carreras a la baja» ni constituyen un umbral mínimo para la imposición. Todo ello, sumado a las exenciones y reducciones en vigor, redundan en una mayor fragmentación del mercado interior y, en particular, falsea las condiciones de competencia equitativa entre los sectores económicos afectados». Debido a lo expuesto se plantea la necesidad de una propuesta de modificación que analicemos a continuación.

13. Texto citado en VILLAR EZCURRA, M. (2021): *La revisión pendiente de la fiscalidad de la energía*. Agenda Pública-Analistas de la Actualidad, <https://agendapublica.es/la-revision-pendiente-de-la-fiscalidad-de-la-energia/>, 11 de febrero de 2021.

2.2. La propuesta de revisión de la Directiva de Fiscalidad Energética (DFE)

El 12 de diciembre de 2019 la Comisión Europea presentó el llamado «Pacto Verde Europeo» entendido como la nueva «estrategia de crecimiento sostenible» de la Unión Europea. En lo que respecta a los aspectos fiscales de la nueva estrategia, se pone de relevancia la necesidad de reevaluar las políticas de tributación para desplazar la carga fiscal sobre las rentas del trabajo hacia la contaminación, teniendo en cuenta siempre consideraciones sociales que demandan la atención a las poblaciones más vulnerables. Entre las cuestiones principales que se plantean son: La revisión Directiva de Fiscalidad Energética (DFE) y, la posible adopción de tipos impositivos reducidos de IVA con fines medioambientales. Por su parte se aprueba también el «Objetivo 55» que busca reducir las emisiones de la UE en un 55% en 2030 respecto de los niveles de 1990. Y como ha manifestado la propia Comisión en la propuesta de Directiva mencionada «La manera de conseguirlo pasa por suprimir las desventajas para las tecnologías limpias e introducir unos niveles de imposición más elevados para los combustibles ineficientes y contaminantes, como complemento a la tarificación del carbono mediante el régimen de comercio de derechos de emisión. De este modo, se facilitará la transición de los combustibles fósiles a una energía más limpia en pos de cumplir el objetivo de neutralidad climática de la UE, en consonancia con los compromisos asumidos en virtud del Acuerdo de París»¹⁴.

En el ámbito que nos ocupa, consideramos necesario analizar la propuesta de reforma de la DFE. Ciertamente el proceso no está siendo sencillo, de hecho, ya hubo un intento previo de revisión entre los años 2011 y 2015 que la Comisión acabó por retirar. El proyecto se fue desvirtuando y la regla de la unanimidad exigida para su aprobación terminó por desgastarlo del todo. Por ello, la Comisión ya ha anunciado su intención de cambiar este sistema de decisión a través de cláusulas pasarela que pueda llevar a un sistema de codecisión que permita avanzar en la materia y salir de la situación de bloqueo.

La reforma propuesta tiene como objetivo principal alinear la fiscalidad de los productos energéticos con las políticas energéticas y climáticas de la Unión Europea, promoviendo el uso de tecnologías limpias y eliminando exenciones y tipos reducidos que actualmente fomentan el uso de combustibles fósiles. La Comisión considera crucial que no se deje en manos de los EEMM poder aplicar tipos por debajo de los mínimos exigidos y que las posibles exenciones que se permitan conceder sean solo con base en objetivos medioambientales. Los cambios propuestos incluyen una forma diferente de gravar los combustibles, basándose en su contenido energético y su desempeño ambiental en lugar de su volumen. La imposición basada en el volumen (tipos expresados por litro) es desfavorable para los biocarburantes, ya que, por lo general, el contenido energético de un litro de biocarburante es inferior al de un litro del combustible fósil

14. COM(2021) 563 final, op.cit.

contra el que compite, si bien a ambos se les aplica el mismo tipo impositivo. En consecuencia, la DFE no ofrece suficientes incentivos para invertir en las tecnologías limpias. Esto permitiría a las empresas y a los consumidores tomar decisiones más limpias y respetuosas con el clima. Según esta nueva clasificación, los combustibles fósiles convencionales, como el gasóleo y la gasolina, serían gravados a la tasa más alta, mientras que la electricidad sería gravada a la tasa más baja.

La nueva propuesta pretende reducir el uso de los combustibles fósiles de dos maneras. Por una parte, se establecerían unos tipos superiores para los combustibles fósiles e inferiores para los productos renovables, con lo que se disminuiría la ventaja relativa de precio de los combustibles fósiles frente a las alternativas menos contaminantes y, en consecuencia, se desalentaría el uso de los combustibles fósiles. Por otra parte, se revisaría la posibilidad de aplicar exenciones y reducciones fiscales, que actualmente se traducen en la rebaja de los impuestos

Además, se simplificaría la clasificación de los productos para efectos fiscales, de manera que aquellos combustibles más perjudiciales para el medioambiente sean los que paguen más impuestos. Para ello, se introduce el concepto del «desempeño ambiental», el mismo se ha determinado teniendo en cuenta otras políticas de la UE en el marco del Pacto Verde Europeo, y en particular el resto de las propuestas del paquete de medidas «Objetivo 55»¹⁵, y es el que marca la aplicación de los tipos impositivos más altos o más bajos. Se ignora el componente de CO₂ que ya se está considerando en otro tipo de medidas que se aplican en la UE. Los niveles mínimos de imposición se establecen de acuerdo con el citado desempeño ambiental (esto es, los biocarburantes sostenibles se gravarían con un tipo inferior) y se expresan en €/GJ. De esta forma la electricidad, junto con los biocarburantes avanzados, los biolíquidos, los biogases y el hidrógeno de origen renovable, tributarán a tipo más bajo, en el entendido de que estas fuentes de energía pueden favorecer la transición de la UE hacia una energía limpia con miras a alcanzar los objetivos del Pacto Verde Europeo y, en última instancia, la neutralidad climática en 2050. Parece claro, con la documentación que tenemos a la fecha de cierre de este trabajo, que la electricidad se situará en los umbrales más bajos según la propuesta presentada (0,15 €/GJ), pero es cierto que también se plantea cierta incertidumbre en cómo categorizar ese desempeño, cuestión que está en negociación. Estos tipos, según la propuesta, deben de ajustarse anualmente a fin de tener en cuenta la evolución de su valor real y mantener así el nivel actual de armonización de tipos. Para atenuar la volatilidad derivada de los precios de la energía y los alimentos, el ajuste debe hacerse sobre la base de la variación del índice de precios de consumo armonizado a escala de la Unión (IPC), con exclusión de los alimentos no transformados y la energía, publicado por Eurostat. En el cuadro de tipos desaparece la diferenciación entre el uso profesional y el particular, como se ha tenido hasta ahora,

15. La imposición de la energía se basaría en el poder calorífico neto de los productos energéticos y de la electricidad que se establece en el anexo IV de la Directiva 2012/27/UE

aunque es cierto que en los últimos tiempos determinadas voces solicitan mantenerla en el ámbito de la electricidad.

Asimismo, se eliminarían gradualmente las exenciones existentes para ciertos productos y la calefacción doméstica, lo que implica que los combustibles fósiles ya no podrían ser gravados por debajo de ciertos niveles mínimos establecidos. Eso sí, se prevé períodos transitorios con el fin de mitigar el coste económico y social que conlleva la introducción de impuestos. Además, se contempla la posibilidad de eximir a los hogares vulnerables de la imposición de los combustibles para calefacción durante un período de diez años e introducir un período transitorio de la misma duración para alcanzar el tipo impositivo mínimo. Así como se le concede a los Estados miembros en estos casos la posibilidad de establecer reducciones.

Uno de los cambios más significativos propuestos es que los combustibles fósiles utilizados en el transporte aéreo, el transporte marítimo y la pesca dentro de la Unión Europea ya no estarían totalmente libre de fiscalidad energética. Esto significa que se gravarían impuestos sobre estos combustibles, lo que refuerza la intención de promover prácticas más sostenibles en estos sectores.

Por último, hemos de mencionar que no desaparece totalmente la posibilidad de establecimiento de exenciones y/ o reducciones. En el caso de la electricidad se hacen varias referencias; Por ejemplo, por razones de política medioambiental, se contempla la posibilidad de permitir a los Estados miembros someter a imposición, al margen de la DFE, los productos energéticos y la electricidad usados para producir electricidad, sin necesidad de respetar los niveles mínimos de imposición previstos en la propuesta. Se deja abierta la posibilidad de aplicar exenciones o reducciones del nivel de imposición estaría justificada por razones específicas, en particular la eficiencia energética y los objetivos de protección medioambiental, en determinados casos como, precisamente, la electricidad procedente de fuentes renovables o la electricidad producida a partir de la generación combinada de calor y electricidad, siempre que los generadores combinados sean respetuosos con el medioambiente según la definición de la UE, Y, por último, la propuesta contempla aplicar reducciones específicas del nivel impositivo no inferiores a los mínimos establecidos para incentivar la consecución de objetivos de protección medioambiental y de mejoras de la eficiencia energética en el sector productivo de la UE, si bien las mismas estarían vinculadas, bien a una definición estricta, bien a esfuerzos verificables conducentes a tales metas.

En la actualidad, la propuesta se encuentra a la espera de aprobación. Indudablemente el hecho de la exigencia, por ahora, del requisito de la unanimidad no facilita ni acelera un proceso que además no se presenta ni muchos menos sencillo. Como se ha manifestado: «Esta propuesta, sin embargo, está aún lejos de tener apoyo político suficiente en el Consejo Europeo (European Parliament, 2024) por múltiples razones, entre otras: impacto sobre la recaudación fiscal, efectos distributivos entre sectores, impacto sobre la renta disponible de los hogares, efectos sobre las industrias intensivas en energía que no pueden descarbonizarse mediante electrificación de consumos e impacto de la fiscalidad

sobre los insumos»¹⁶. En líneas generales, la redacción del texto es acorde con los objetivos propuestos por la UE, aunque puede suponer una pérdida de recaudación o, según los casos, una penalización en determinados sectores que algunos países no están dispuestos a asumir. Por su parte, es transición a una tributación más respetuosa con el medio ambiente debe hacerse de una manera justa que no implique quimeras imposibles porque indudablemente tiene un coste. Habría que plantearse si tanto la población como los sectores productivos están dispuestos a asumir ese reto (y ese coste). Sin embargo, la UE es consciente de la necesidad de la reforma de la actual Directiva ya que la política fiscal es un elemento clave en los objetivos medioambientales trazados.

En el caso de no llegar a un consenso la solución pasaría porque los Estados miembros de manera individual, y dando el amplio margen que deja la redacción de la Directiva actual, realicen las modificaciones pertinentes en su legislación para adaptarse a los objetivos planteados. Esta opción no es deseable ni tampoco sencilla por varios motivos ya esbozados a lo largo de nuestro trabajo; el proceso de «desarmonización» indirecta que se produce entre los distintas regulaciones que puede llegar a distorsionar la competencia, los problemas que puede plantear en relación con la regulación de Ayudas de Estado mencionados, y en definitiva, la divergencia entre territorios en una materia, que más que ninguna otra, no entiende de fronteras, como es el cuidado del medio ambiente.

III. LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DEL IMPUESTO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

El Impuesto Especial sobre la Electricidad se introdujo en España por la Ley 68/1997, de 30 noviembre, que se insertó en el seno de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (IIEE), produciéndose su entrada en vigor el 1 de enero de 1998. Esta ley regulaba el régimen de tributación de la electricidad junto con los hidrocarburos, alcohol, tabaco, como impuestos especiales de fabricación. La estructura aplicable era la típica de estos impuestos: el hecho imponible es la fabricación o la importación y se establece un régimen suspensivo desde la fabricación o importación hasta el momento del devengo a la salida del depósito fiscal.

La aprobación de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, introduce, como hemos visto, la imposición sobre la electricidad en la UE y es transpuesta en nuestro ordenamiento a través de la ley 22/2005, de 18 de noviembre, que optó por mantener la configuración del gravamen como un impuesto *ad valorem* siempre que se respetasen los niveles mínimos comunitarios expresados en euros por kWh, disponiéndose a tal efecto la aplicación de un tipo mixto, pero con un importe mínimo de percepción fijado en euros por kWh. Sin embargo, posteriormente la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la

16. FERNÁNDEZ GÓMEZ, J. *Fiscalidad de la electricidad*, *op.cit.*

que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, configuró el actual Impuesto Especial sobre la Electricidad, regulado en los arts. 89 a 104 de la Ley 38/1992 (dentro del Capítulo II del Título III), cambiando su estructura de un impuesto sobre la fabricación para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo. Esta nueva reformulación del impuesto se consideró acertada en su momento, tanto por la exclusión del Impuesto Especial sobre la Electricidad del régimen común de los IIEE de fabricación, como por la simplificación que trajo la nueva regulación tanto en su propio cálculo como en su gestión¹⁷.

Tal y como se indica en el art. 89 LIIEE, es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos en el ámbito territorial de aplicación del impuesto, es decir el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor (art. 91 LIIEE).

El ámbito objetivo del Impuesto Especial sobre la Electricidad está constituido por la energía eléctrica clasificada en el código NC 2716 de la nomenclatura arancelaria y estadística establecida por el Reglamento (CEE) n.º 2.658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987 (art. 90 LIEE).

El hecho imponible consiste en el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere dicha electricidad para su propio consumo, y entendiendo por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad, incluyendo también a aquellos que generan electricidad para su propio uso.

La específica configuración del hecho imponible en relación con el consumo tiene como consecuencia que no sea exigible el impuesto en el caso de que no exista consumo, aunque sí haya facturación por parte de la compañía distribuidora. Como es bien sabido, para que la operación de suministro de energía eléctrica se produzca, se requiere como parte indisoluble de dicha operación, tanto la entrega de electricidad, como la utilización de una red de transporte o distribución por la que se satisface un precio o «peaje». Por tanto, se facturan

17. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. Y COBOS GÓMEZ, J. M.^a, (2016) entienden; «A nuestro juicio, es positiva la exclusión del Impuesto sobre la Electricidad del régimen común de los IIEE de fabricación, y su regulación singularizada en el marco de los IIEE porque se simplifica, dado que el régimen suspensivo en la electricidad no está armonizado y la electricidad no circula en camiones y barcos, sino por cables, lo que introducía algunas disfunciones en el mencionado régimen suspensivo de la electricidad que con la nueva regulación desaparecen» en *Luces y algunas sombras, del nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad*, Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 11. Pág. 25.

ambos conceptos: la potencia contratada y la energía consumida, que constituyen, fundamentalmente, la contraprestación satisfecha por el suministro de electricidad y que conforman la base imponible del Impuesto. Pues bien, el término de potencia se facturará, aunque no haya habido consumo de energía eléctrica, pero no resultará exigible el Impuesto, aunque exista una facturación por «peajes» que resulten incluidos en el término «potencia contratada», pues no se ha realizado el hecho imponible¹⁸. Resulta curioso que es la propia Dirección General de los Tributos (DGT) la que interpreta así el hecho imponible, a pesar de que la propia ley configura el suministro de energía eléctrica entendiendo tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad. Así, la DGT entiende que partiendo de que la estructura del peaje o de la tarifa de acceso tiene una fórmula compuesta por un término de potencia, un término de energía activa y, si corresponde, un término de energía reactiva que se encuentra desarrollada en el Real Decreto 1164/2001, de 26 de octubre, por el que se establecen tarifas de acceso a las redes de transporte y distribución de energía eléctrica (BOE de 8 de noviembre), el término de potencia se facturará aunque no haya habido consumo de energía eléctrica durante el periodo de facturación considerado, pero se acoge a recordar que es criterio reiterado, para el derogado Impuesto sobre la Electricidad, que solamente en los casos en que se acredite que la falta de facturación por el término «consumo de energía» se debe a una ausencia efectiva de suministro eléctrico (y no a otra circunstancia como, por ejemplo, la falta de lectura del contador por parte de la compañía) no resultará exigible el impuesto, aunque exista una facturación por el término «potencia contratada».

De acuerdo con lo anteriormente argumentado y en coherencia con la finalidad que se persigue con el Impuesto Especial sobre la Electricidad («la neutralidad, en términos de recaudación, respecto a la anterior configuración»), en los periodos de facturación en los que haya ausencia efectiva de suministro eléctrico, no resultará exigible el impuesto, aunque exista una facturación por «peajes» que resulten incluidos en el término «potencia contratada»¹⁹. De lo cual entendemos que quizá lo que sería necesario es revisar el propio cálculo de la base imponible. En este sentido el Comité que ha elaborado el Libro Blanco sobre la reforma tributaria insiste en «la necesidad de modificar la base imponible de este tributo para que el gravamen se proyecte sobre la cantidad física consumida, no la base aplicable para el IVA como en la actualidad, e incentive así de forma más directa el ahorro y la eficiencia energética»²⁰. Efectivamente, tal y como está regulado en la actualidad, el no consumo conlleva que no haya obligación tributaria, pero, en el caso de un pequeño consumo, aunque sea mínimo, la base

18. CALVO VÉRGEZ, J. *El Impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (II)*. Revista Quincena Fiscal num.14/2020 parte Estudios. Pág. 29.

19. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0211-16 de 21 de Enero de 2016.

20. COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS. (2022) «Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria». https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

ya no va a estar solo compuesta por lo efectivamente demandado sino también sobre la potencia contratada.

Se convierten en sujetos pasivos contribuyentes del impuesto tanto aquellos que realicen suministros de energía eléctrica al consumidor, como los que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos, si bien se establece, en el primer caso, la traslación de la cuota, a través del mecanismo de repercusión, al consumidor final. Ahora bien, en esta segunda modalidad del hecho imponible no estará sujeto al impuesto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW) de la energía eléctrica producida por ellos mismos (art. 93 LIEE). En este caso el legislador ha querido no sujetar al impuesto a los «pequeños productores de energía eléctrica», con independencia de que estén acogidos o no al régimen retributivo específico previsto en la legislación sectorial²¹. La condición de contribuyente de este impuesto conlleva la obligación de presentar las correspondientes autoliquidaciones, la de repercusión e ingreso y una adicional de inscripción registral específica en el registro territorial. Esta última se prevé no sólo para suministradores al consumidor final, que son los contribuyentes sino también para aquellos consumidores que puedan acogerse a alguna exención o reducción en la base imponible.

Además, en relación con el contribuyente, existen las siguientes reglas especiales recogidas en el art. 96.2. 3. y 4 LIEE:

- En el supuesto de irregularidad en la justificación del uso o destino de la electricidad que se ha beneficiado de exención o reducción en razón de su destino, está obligado al pago de la deuda tributaria del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse el suministrador en tanto no justifique que el suministro se efectuó a un consumidor autorizado por la Oficina Gestora o facultado para gozar de dichos beneficios fiscales.
- En el supuesto de suministro de electricidad al amparo de un supuesto no sujeción, exención o reducción, por la cantidad de electricidad recibida sin la correcta repercusión es contribuyente el consumidor que, por no haber comunicado al suministrador los datos exactos de la regularización en los plazos y términos previstos reglamentariamente, se haya beneficiado indebidamente de dichos beneficios fiscales.
- En el supuesto de suministro de electricidad a un consumidor (instalación de producción, transporte o distribución) con un único punto de suministro en el que una parte de la electricidad suministrada está exenta (por destinarse, respectivamente, a la actividad de producción, transporte o distribución) es contribuyente el consumidor.
- En el supuesto de suministro de electricidad efectuado por un suministrador que además adquiere electricidad para su propio consumo, es

21. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. Y COBOS GÓMEZ, J. M.^a, (2016). Op.cit Pág. 8.

contribuyente el suministrador por la electricidad que suministra y por la que adquiere para su consumo.

El devengo se produce teniendo en cuenta la doble modalidad de hecho imponible, en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación para el caso de adquisición de energía para el consumo y, en el consumo por el productor de la electricidad por él generada, el impuesto se devenga en el momento de su consumo y es contribuyente quien consume. (art. 95 LIEE)

Como cualquier figura impositiva se establecen mecanismos de exoneración del tributo tanto parciales, como totales cuya consideración entendemos crucial. Además, debemos prestar especial atención al cálculo de la base imponible, que a menudo se ve significativamente reducido debido al amplio catálogo de exenciones y reducciones reguladas. Consideramos que es precisamente en este ámbito donde se producen determinadas distorsiones que merecen un estudio detallado. Centrémonos en ello.

En primer lugar, debemos atender a la regulación de las exenciones por el art. 94 que podríamos clasificarlas en dos grupos. Uno en razón a los destinatarios que la consumen, como es la energía eléctrica suministrada en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares, a organizaciones internacionales, y a las fuerzas armadas de cualquier Estado, distinto de España, que sea parte del Tratado del Atlántico Norte o que hayan suscrito un acuerdo internacional sobre el particular. Por otro lado, estarían las relacionados con la generación de la propia energía, como sería el caso de la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología renovable, cogeneración y residuos cuya potencia instalada no supere los 50 megavatios; la generada por pilas de combustibles; la consumida en las instalaciones de producción de electricidad para la realización de dicha actividad, así como la energía eléctrica suministrada a las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica para la realización en las mismas de estas actividades; la consumida en las embarcaciones por haber sido generada a bordo de las mismas o la que sea objeto de compensación con la energía horaria excedentaria, en la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación. Como puede comprobarse la mayoría de las exoneraciones no se están estableciendo sobre consumos de energía generada de una manera medioambientalmente responsable, a pesar de que, como se ha analizado en el epígrafe anterior, la propia normativa europea permitía esta opción aplicable, por ejemplo, a la electricidad producida con origen en energía renovables, sin embargo, no fue la opción del legislador español.

En relación con el cálculo de la base imponible, ha de tenerse en cuenta que se referencia con el Impuestos sobre el Valor Añadido. La base se calcula sobre dos conceptos: la potencia contratada y la energía consumida. De hecho, puede decirse que, a pesar de su denominación, se calcula en función del importe total de la contraprestación, y no sobre el consumo real de energía. Ahora bien, si es necesario precisar, como ya hemos mencionado, que en los casos de que no exis-

ta consumo, nos encontramos ante supuestos de no sujeción que no tributan, a pesar de que si se pague por la potencia contratada. En la medida en que no se ha consumido energía eléctrica, se entiende que no resulta exigible el impuesto.

Por su parte, en el caso de los productores de energía eléctrica generada y consumida por ellos mismos la base imponible será el importe de la contraprestación que se hubiera pagado entre parte independientes en el mercado en el momento del devengo²².

En relación con la base liquidable, la normativa vigente establece un conjunto exhaustivo de reducciones aplicables a la base imponible, sobre la cual se aplicará el tipo impositivo correspondiente. Estas reducciones tienen por objeto disminuir la carga tributaria en ciertos supuestos específicamente contemplados por la ley. En este sentido, el artículo 98 de la LIEE dispone una reducción del ochenta y cinco por ciento (85%) en relación con la cantidad de energía eléctrica destinada a determinados usos específicos:

1. Reducción química y procesos electrolíticos.
2. Procesos mineralógicos.
3. Procesos metalúrgicos.
4. Actividades industriales cuyo coste de electricidad represente más del 50 por ciento del coste de un producto.
5. Riegos agrícolas (en este supuesto, la cuota a ingresar no podrá ser inferior al importe que resulta de aplicar a la cantidad de electricidad suministrada o consumida el tipo impositivo de 0,5 euros por megavatio-hora).
6. Actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción (en este supuesto, la cuota a ingresar no podrá ser inferior al importe que resulta de aplicar a la cantidad de electricidad suministrada o consumida el tipo impositivo de 0,5 euros por megavatio-hora).

Además, se establece una reducción del cien por cien (100%) para la energía consumida tanto por embarcaciones atracadas en puerto que no tengan la condición de embarcaciones privadas de recreo, como en el transporte por ferrocarril.

La aplicación del primer grupo de reducciones exige la inscripción en el Registro territorial del impuesto, mientras que, en el segundo caso, no es necesario.

Como puede observarse, en aras de fomentar la competitividad y la economía se establece un amplio catálogo en favor de los grandes consumidores industriales sin atender a ningún requisito medioambiental. Unido a ello, la calificación de «actividad industrial» ha sido interpretada, hasta fechas recientes, de forma muy restrictiva²³, atendiendo a las tarifas del IAE incluidas en las divisiones 1

22. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3783-15 de 30 de Noviembre de 2015.

23. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1656-15 de 27 de Mayo de 2015. Criterio confirmado, entre otras en la resolución del TEAC de 26 de febrero 2020 (R.G 4009/2017)

a 4 de la Sección Primera, generando no pocas controversias. Como se ha afirmado, «desde el punto de vista de política fiscal, puesto que, si el objetivo es evitar imponer una excesiva carga fiscal sobre sectores sensibles al precio de la electricidad, podría tener sentido generalizar la exención para cualquier tipo de actividad que se encuentre en esta situación de sensibilidad al precio. Al margen de esto, siendo los impuestos especiales un ámbito ampliamente armonizado a nivel de la Unión Europea, consideramos que hubiera resultado más correcto emplear una delimitación basada en el CNAE, que responde a criterios precisamente europeos, en lugar de una clasificación establecida a efectos de tributación local»²⁴.

En esta línea, el Tribunal Supremo, en su reciente sentencia 659/2024, del 17 de abril, se ha pronunciado en contra de que la delimitación utilizada en el Impuesto de Actividades Económicas (IAE) deba trasladarse al Impuesto sobre la Electricidad (IEE). En lugar de ello, el Tribunal ha considerado necesario ampliar la definición en el ámbito del IEE. Según se indica en la sentencia, «no existe una significación autónoma y uniforme en el ámbito tributario de lo que ha de entenderse como actividades industriales».

Hasta la citada sentencia se producía la paradoja de que, el consumo de electricidad para la gestión, tratamiento y distribución de agua potable en núcleos urbanos se consideraba una actividad industrial y, por tanto, se beneficiaba de una reducción del 85% en el impuesto. Sin embargo, se excluía la depuración y saneamiento de aguas residuales, basándose únicamente en la clasificación en determinados epígrafes del IAE. En esta sentencia la recurrente cuestiona por qué se aplica la regulación del IAE en lugar de la Ley 21/1992 de Industria, que en su artículo 3 define «actividades industriales» de manera amplia, incluyendo el tratamiento y eliminación de residuos.

El Tribunal Supremo reconoce que la definición de actividades industriales varía según los textos normativos, generando incertidumbre sobre su significado jurídico en relación con la reducción de la base imponible del impuesto en cuestión. Esta incertidumbre debe resolverse conforme a los artículos 12 de la Ley General Tributaria y 3 del Código Civil. Específicamente, el Tribunal señala que el legislador no define en la Ley de Impuestos Especiales qué se entiende por «actividades industriales». Por lo tanto, no es posible trasladar la delimitación del IAE al IEE, ya que el concepto de «actividades industriales» no tiene un significado uniforme en el ámbito tributario. En el IAE, este término se utiliza en un contexto específico, sin separarse del concepto general administrativo, y simplemente describe qué actividades se consideran industriales para asignarles un epígrafe concreto.

Dado que la materia está sujeta al principio de legalidad y seguridad jurídica, el Tribunal concluye que la reducción impositiva debe aplicarse a todas las empresas que realicen una actividad industrial conforme a la normativa adminis-

24. Deloitte Asesores Tributarios (coord.), Ernst & Young (coord.).(2018). Imposición medioambiental. Reflexiones para una futura reforma. Fundación Impuestos y Competitividad. España.

trativa y dentro del marco de la Directiva. Así, el término «actividad industrial» en el artículo 98.1.f) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, debe interpretarse de acuerdo con la Directiva 2003/96/CE, aplicándose la reducción a aquellas actividades industriales definidas en la normativa administrativa general, como lo establece el artículo 3 de la Ley 21/1992 de Industria.

En consecuencia, el Tribunal Supremo estima las pretensiones de la recurrente, reconociendo que la actividad de depuración de aguas residuales, clasificada en el epígrafe 921,4 de las Tarifas del Impuesto, tiene carácter industrial a efectos de lo dispuesto en el artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales.

Esta sentencia, sin duda, ha supuesto una ampliación de los supuestos a los que se le puede aplicar la reducción del 85% al crear jurisprudencia al respecto, por tanto, ha generado el derecho a la solicitud de la devolución de las cuotas indebidamente pagadas, por no aplicación de la reducción, de las empresas dedicadas al servicio de alcantarillado, evacuación y depuración de aguas residuales que cumplen con los requisitos de los periodos no prescritos.

Como ya afirmamos en otro lugar²⁵, si analizamos las reducciones existentes así como su interpretación y aplicación práctica, en ningún momento se está atendiendo a una carácter medioambiental en dicha regulación, creemos que el legislador debiera haber tenido en cuenta estas apreciaciones e incluso considerar el «desempeño ambiental», como propone el Consejo en la propuesta de reforma DFE para adecuar la tributación a los objetivos de la UE, ya analizada, y utilizarlo como elemento definitorio en las citadas reducciones.

De la misma forma, para la aplicación de las mencionadas reducciones tampoco se tiene en cuenta, por ejemplo, el origen, de la energía que contrata la citada industria que bien podría modularse e incentivarse para el caso de que se adquiera electricidad con Garantías de origen renovable (GdO²⁶), que se adquire-

25. BERTRÁN GIRÓN, M. *Los impuestos relacionados con la electricidad como mecanismo de protección del medio ambiente*. Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, ISSN 1578-0244, N.º. 8, 2022. págs. 244-263.

26. «Las garantías de origen renovable» son un instrumento que certifica que se ha producido una determinada cantidad de electricidad mediante energías renovables o de cogeneración. Su objetivo es proporcionar información detallada al consumidor sobre el origen de la energía que recibe y el impacto medioambiental que ha tenido su producción, de modo que pueda tomar sus decisiones de compra de electricidad con criterio y de manera responsable.

Aquellos productores de energías renovables que lo soliciten recibirán una certificación por parte de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) de los kWh que se generen con renovables. Estos certificados pueden ser transferidos a las comercializadoras para que puedan justificar el carácter «verde» de la electricidad que suministran a sus clientes.

En la actualidad, en España se producen alrededor de 72.575 GWh con garantías de origen renovable, de los cuales 40.000 GWh proceden de energía eólica y 20.000 GWh de energía hidráulica. De toda esta energía, el 90% termina en las comercializadoras, siendo Iberdrola la que posee más GWh con garantía de origen renovable. Seguida de Axpo, Acciona, Energy VM, Holaluz, GNera, Som Energía y otras pyme, entre las que se encuentra Atlas Energía.

La cuestión es que, físicamente, resulta imposible separar una de otra, por lo que no podemos decir que el 100% de la energía que vende una compañía procede de fuentes de energía renovable, por lo que, aunque aparezca de esta manera en el certificado de garantías de origen, es casi imposible que sea así. (<https://atlas-energia.com/blog/garantias-de-origen-renovable-gdo-que-son-y-para->

ra para la generación de energía limpia (como sería el hidrógeno verde). En este ámbito consideramos que existe un amplio margen de mejora en la línea de lo que la propuesta de reforma de Directiva recoge. El propio Libro Blanco sobre la reforma tributaria entiende que «la tributación medioambiental debe favorecer este proceso mediante la adecuada y proporcionada diferenciación de fuentes energéticas según su perfil medioambiental, promoviendo el desarrollo tecnológico y las inversiones que hagan posible dicha electrificación generalizada».

Es más, a pesar de que el legislador español proclama una finalidad medioambiental, tampoco se atiende a este componente respecto a los productos energéticos que se destinan precisamente a producir electricidad. La ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, anuncia una elevación de tipos a las energías contaminantes, como el carbón, pero si analizamos con profundidad la reforma de los tipos que se aplican a estas energías generadores de electricidad, no se está gravando en función daño medioambiental que provoca uno u otro combustible²⁷.

En efecto, la situación de regulación poco protectora del medio ambiente es una realidad que se observa en diversos países de la Unión Europea. En este contexto, como ya se ha analizado en el capítulo anterior, la propuesta de revisión de la Directiva sobre la Fiscalidad de la Energía (DFE) pone de manifiesto cómo la actual normativa, tanto en lo que respecta a las exenciones como reducciones fiscales, contribuye a una creciente fragmentación del mercado interior de la Unión Europea. Este fenómeno de fragmentación es perjudicial, ya que dificulta la consecución de objetivos comunes y limita la eficacia de las políticas comunitarias en materia energética y medioambiental.

Por último, en cuanto a la regulación tipo impositivo del impuesto, hemos de tener en cuenta que ha sufrido diversas modificaciones en los últimos tiempos derivada de los vaivenes en los precios de la electricidad. La Directiva marco obliga los Estados miembro a no establecer un tipo inferior al 0,5% o 1% en función del uso profesional o no²⁸, estando la mayoría de los Estados miembros

[que-sirven/](#)). En cualquier caso, dicha certificación es un indicio de que dicha energía tiene un componente de respeto al medio ambiente que otras fuentes de generación, por lo que su incentivo no estaría de más.

27. NUÑEZ SÁNCHEZ, M *Conformidad con Derecho de la Unión Europea. Aplicación tipos impositivos a carburantes consumidos en procesos de cogeneración eléctrica. Requisitos necesarios para poder establecer dichos tipos*. Carta Tributaria, 40. 2018. Pág. 4.

28. La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, conforme a la cual los niveles mínimos de imposición no pueden ser inferiores a 0,5 euros por megavatio-hora si dicha electricidad se utiliza con fines profesionales, o a 1 euro por megavatio-hora en el resto de los casos. Por consiguiente, si, como resultado de aplicar el tipo impositivo del 0,5 por ciento sobre la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, la tributación efectiva era inferior a 1 euro por megavatio-hora suministrado o consumido, el importe a satisfacer por dicho Impuesto no podrá ser inferior a esa cuantía.

En el supuesto de la electricidad suministrada o consumida en usos industriales, tienen dicha consideración los efectuados en alta tensión o en plantas e instalaciones industriales, así como los efectuados en baja tensión con destino a riegos agrícolas, o en el supuesto de la electricidad suministrada o consumida en embarcaciones atracadas en puerto que no tengan la condición de

en cargas impositivas mucho mayores. En España el tipo impositivo inicial estaba establecido en un 4,864%, tras la reforma del impuesto, referida con anterioridad, para transformarlo en un impuesto sobre el consumo, el tipo se situaba en 5,11269632%, hasta que fue modificado, en septiembre del 2021, por el Real Decreto Ley 17/2021 de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados internacionales, y prorrogado e incrementado gradualmente por diversos reales decretos-leyes²⁹. Con esta regulación, se ha mantenido el tipo mínimo del 0,5 por ciento desde el 16 de septiembre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2023 y, posteriormente, se ha ido restaurando de manera progresiva siendo los tipos los siguientes: del 2,5% si el suministro o consumo se devenga entre el 1 de enero de 2024 y el 31 de marzo de 2024 y del 3,8% si el suministro o consumo se devenga entre el 1 de abril de 2024 y el 30 de junio de 2024, volviendo al tipo inicial, antes de todas estas reducciones transitorias, del 5,11269632% desde el 1 de julio del 2024.

Esta modulación de tipos impositivos puede haber sido necesaria y adecuada en el contexto actual, pero consideramos que debería llevarse a cabo, de acuerdo con lo manifestado en las líneas anteriores, tomando en consideración la forma en que se produce la electricidad, es decir, qué tipo de electricidad se consume y con qué propósito o destino se utiliza. Como se ha manifestado, la distinción de tipos debe realizarse con exquisito cuidado, o podría no garantizar la finalidad medioambiental específica establecida en el art. 14 de la Directiva, «recuérdese además que nuestra normativa interna somete a gravamen a todos los productos energéticos (excepto la propia electricidad) que se destinan a producir electricidad, sin distinguir el daño medioambiental que provoca uno u otro combustible, atendiendo por ejemplo a si se trata de la utilización de un biogás para la producción de electricidad o si, por el contrario, se produce el empleo de gas natural, gasóleo o carbón»³⁰. No en vano, tal como se ha mencionado previamente, la propuesta de revisión de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía (DFE) contempla la posibilidad de establecer los tipos impositivos en función del «desempeño ambiental». Este enfoque permitiría una transición de un sistema de imposición basado en el volumen de consumo a otro que se base en el contenido energético y el impacto ambiental de las fuentes de energía.

Conforme a esta clasificación propuesta, los combustibles fósiles convencionales, tales como el gasóleo y la gasolina, serían gravados con el tipo impositivo más elevado debido a su significativo impacto negativo en el medio ambiente. En una categoría intermedia se encontrarían aquellos combustibles que, a pesar de ser de origen fósil, resultan menos perjudiciales y poseen un cierto potencial

embarcaciones privadas de recreo o en el transporte por ferrocarril, el resultado de aplicar el tipo impositivo del 0,5 por ciento sobre la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad no podrá ser inferior a 0,5 euros por megavatio-hora suministrado o consumido.

29. Real Decreto-ley 29/2021, Real Decreto-ley 6/2022, Real Decreto-ley 11/2022 y el Real Decreto-ley 8/2023.

30. CALVO VÉRGEZ, J *El Impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (I)*. Revista Quincena Fiscal num.13/2020 parte Estudios

para contribuir a la descarbonización en el corto y medio plazo. Finalmente, el tipo impositivo más bajo se aplicaría a la electricidad —independientemente del uso al que se destine—, así como a los biocarburantes avanzados, los biolíquidos, los biogases y el hidrógeno producido a partir de fuentes renovables. Este grupo recibiría un tipo significativamente inferior al tipo de referencia, dado que la electricidad y los combustibles mencionados pueden facilitar la transición de la Unión Europea hacia una energía limpia, con vistas a alcanzar los objetivos establecidos en el Pacto Verde Europeo y, en última instancia, lograr la neutralidad climática para el año 2050.

Además, el tipo impositivo aplicable a estos recursos energéticos será expresado en euros por gigajulio (EUR/GJ), una unidad de medida que se considera más acorde con su contenido energético neto y su rendimiento ambiental³¹. En consonancia con esta perspectiva, el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria sugiere que se debería mantener la reducción del tipo impositivo del Impuesto sobre la Electricidad, junto con la eliminación del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE), en la medida que su aplicación, aunque no se haga de manera directa al consumidor, se le repercute vía precios. Esta estrategia busca abaratar el precio de la electricidad y fomentar un consumo más eficiente, evitando la necesidad de implementar medidas temporales, como la reducción del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que, además de ser incompatibles con las recomendaciones de este Comité en el mencionado ámbito, podrían derivar en excesivos costes recaudatorios y un aumento no deseado del consumo eléctrico.

Para compensar el déficit de recaudación que podría derivarse de estas reducciones impositivas, se propone el establecimiento de tributos más elevados sobre las energías fósiles. De esta manera, se incentivaría una transición energética más justa y sostenible, alineando la política fiscal con los objetivos ambientales a largo plazo, mientras se garantiza la estabilidad de los ingresos fiscales del Estado.

En definitiva, el Impuesto Especial sobre la Electricidad no aprovecha su estructura para introducir el argumento ecológico, por ejemplo, diferenciando como se produce la electricidad, el tipo de fuente que la genera y el correspondiente impacto ambiental. En la línea con lo mencionado anteriormente y dentro del marco de actuación regulado en la Directiva planteamos proponer posibles reformas que adecúen dicha figura tributaria a una finalidad medioambiental, principalmente vía reducciones o incluso, el establecimiento de alguna nueva exención en la línea de la propuesta de reforma de la Directiva, pero sin necesidad de esperar a su aprobación, a la cual nos adecuaremos en el momento en que la misma tenga lugar.

No es nuestra intención reiterar lo ya analizado previamente; sin embargo, resulta pertinente considerar la situación de estancamiento en la que se encuentra la mencionada Directiva en la actualidad. Ante esta coyuntura, nos planteamos la posibilidad de que el legislador español deba considerar una reforma del impuesto sobre la electricidad, especialmente en lo relativo a las exenciones y reducciones

31. Tipo de 0,15 EUR/GJ, se aplicaría la electricidad, independientemente de su uso.

fiscales, y, en su caso, también en relación a los tipos impositivos, de manera que se alinee con las políticas medioambientales demandadas desde Europa.

IV. CONCLUSIONES: EL IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD ADECUADO A LA ECONOMÍA CIRCULAR

Como ha quedado expuesto, la necesidad de una reforma en la configuración jurídica del Impuesto Especial sobre la Electricidad es evidente si pretendemos que sea un elemento que colabore en la transición justa a una economía circular. También es evidente que su papel no es residual, sino que puede desempeñar un rol importante en dicha transición. Las diversas formas de generación de la electricidad y sus posibles usos la posicionan en un lugar fundamental en una economía circular que busca la protección del medio ambiente.

La Directiva marco vigente en la actualidad no responde a la protección medioambiental que exige la transición justa a una economía circular. La regulación, como ha quedado demostrado, tiene poca o ninguna vinculación con una protección medioambiental, los tipos impositivos mínimos están desactualizados, y el catálogo de exenciones y reducciones produce muchas distorsiones.

Desde nuestro ordenamiento jurídico la posible reforma o rediseño se plantea en las dos vías que se han estudiado a lo largo de este trabajo. Por un lado, esperar a la aprobación de la reforma de la Directiva que, sin duda, adapta el marco regulatorio a la consecución de estos objetivos, y, producida ésta, transponerla atendiendo a los puntos ya estudiados en este trabajo, estableciendo las mínimas reducciones o excepciones posibles, más allá de la necesarias para la transición del sistema, en el marco de lo establecido en la normativa UE, o de la necesaria implantación por cuestiones sociales que vienen exigidas en la consecución de una transición justa que evite, en la mayor medida posible, la pobreza energética y la exclusión social.

Consideramos muy acertada la baja imposición que se establece para la electricidad (en tipo mínimos) y creemos una oportunidad el poder «penalizar» el consumo de aquella que sea generada por energías menos limpias. Del mismo modo, creemos muy interesante poder dar un tratamiento más favorable a las energías renovables, y muy positivo el ajuste de los tipos previsto anualmente según IPC, evitando, como ocurre, en la actualidad, que una normativa que no se ha podido reformar (su última versión es de 2003) quede totalmente desactualizada. No somos muy partidarios de la admisión de un amplio elenco de reducciones por evitar el riesgo de derivar en la situación de la Directiva actual, sin embargo, en aras de la justicia social nos parece acertadas las contempladas por la propuesta al igual que los regímenes transitorios. España, en este caso, debe hacer una trasposición rigurosa, respetuosa con los objetivos trazados y centrada en la protección de medio ambiente por encima de los intereses recaudatorios, sin perder de vista que el principio de quién contamina paga le permite obtener unos ingresos tributarios nada despreciables, que a nuestro entender debieran

revertirse en fomento, infraestructura y protección de esas energías limpias que queremos proteger y promover.

La otra opción que se plantea, por la que abogamos, consiste en aprovechar el amplio margen de actuación que nos ofrece la actual Directiva para proceder a una reforma integral del Impuesto Especial sobre la Electricidad, con el propósito de fomentar una transición justa hacia un modelo de economía circular. Esta transición se alinea con los principios fundamentales del desarrollo sostenible y busca optimizar el uso de los recursos energéticos de manera eficiente y responsable, minimizando el impacto ambiental y promoviendo la sostenibilidad a largo plazo.

La amplia flexibilidad que el marco normativo actual de la Directiva ofrece, permite a los Estados miembros implementar medidas que respondan a sus necesidades y particularidades, sin contravenir los principios comunitarios. Por tanto, en lugar de adoptar una actitud de espera pasiva ante los avances legislativos que pudieran emanar de la Unión Europea, dado el evidente estancamiento de la aprobación de DFE, sería recomendable que el legislador español emprenda acciones proactivas en esta dirección. Esto implicaría anticiparse a las eventuales reformas comunitarias y adaptar la normativa fiscal nacional a los estándares medioambientales europeos. Así, en el supuesto de que la normativa comunitaria finalmente entre en vigor, España estaría mejor preparada y, por así decirlo, tendría «los deberes hechos». Esta anticipación no solo facilitaría la integración de la normativa europea en el ordenamiento jurídico español, sino que también posicionaría a España como un referente en la implementación de políticas fiscales medioambientales efectivas y alineadas con los objetivos comunes de la Unión Europea.

Para alcanzar este objetivo, creemos que es necesario plantear la concordancia entre el hecho imponible y el cálculo de la base sobre la que se grava la electricidad. En la práctica, si no hay consumo, no se genera el impuesto. Sin embargo, si existe consumo, aunque sea mínimo, el cálculo de la base se realiza sobre el coste total de la factura, que incluye, como se ha mencionado antes, la potencia contratada y el consumo realizado. Sin embargo, esta potencia no ha sido considerada por la Dirección General de Tributos como parte del hecho imponible, declarando su no sujeción. Por tanto, en concordancia con la finalidad del Impuesto Especial sobre la Electricidad, que es la neutralidad en términos de recaudación, debería gravarse únicamente el servicio prestado por la suministradora para permitir el consumo de electricidad, el cual ya está gravado por el Impuesto sobre el Valor Añadido por la prestación de dicho servicio.

La propuesta de Directiva ya avanza algo en esta cuestión al proponer imposición basándose en su contenido energético y su desempeño ambiental en lugar de su volumen. Así lo entendió también el Comité de Expertos al señalar en el Libro Blanco la necesidad de reforma del cálculo de la base en esta línea.

Unido a ello, proponemos una revisión exhaustiva del catálogo de exenciones y reducciones fiscales actualmente vigente. Esta revisión debe efectuarse a la luz de la ampliación del concepto de actividad industrial que se encuentra regulado en el artículo 3 de la Ley de Industria, el cual ha sido interpretado de

manera expansiva por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Esta interpretación jurisprudencial permite una aplicación más amplia de dichas exenciones y reducciones, por lo que exige una mejor y más minuciosa revisión de las citadas reducciones, otorgando una oportunidad para que se alineen con los objetivos medioambientales y energéticos establecidos por la Unión Europea.

En nuestra opinión, consideramos muy necesario que la aplicación de las exenciones y reducciones fiscales en el ámbito del Impuesto Especial sobre la Electricidad esté condicionada a la consecución de finalidades medioambientales específicas, en concordancia con el concepto de desempeño energético recogido en la propuesta de Directiva sobre Fiscalidad Energética (DFE) y con las políticas energéticas de la Unión Europea. Esto implica que las empresas y entidades beneficiarias deben demostrar un compromiso tangible con la mejora de su desempeño ambiental, utilizando la electricidad de manera eficiente y reduciendo su huella de carbono. A su vez, y como respuesta del Estado, debiera afectarse la recaudación del citado impuesto a la financiación de políticas públicas medioambientales y de fomento de electrificación de la energía.

Asimismo, se podría contemplar la implementación de una graduación específica de los tipos impositivos en función del desempeño ambiental acreditado por los sujetos pasivos del impuesto, siempre respetando los umbrales mínimos establecidos por la Directiva vigente. Esta graduación permitiría que las entidades que demuestren un mayor esfuerzo en la adopción de prácticas sostenibles y en la mejora de su eficiencia energética puedan beneficiarse de tipos impositivos más favorables. De este modo, se incentivaría el comportamiento responsable y sostenible, promoviendo la transición hacia una economía circular que reduzca el desperdicio de recursos y fomente la reutilización y el reciclaje.

Ahora bien, es necesario que la posible revisión del IEE se haga en un contexto global en el que se tenga en cuenta la importancia de la electrificación en los objetivos de descarbonización 2030, que se analicen también los costes asociados a su suministro y consumo que van más allá del citado impuesto, pues los costes fiscales de otras figuras tributarias impuestas a nivel nacional, autonómico y local también debieran revisarse. No debemos olvidar que el avance de la transición energética dependerá, en gran medida, del incremento del grado de electrificación de la energía y de que el coste de ello no resulte tan inasumible que provoque el efecto contrario o que se convierta en una élite a la que sólo puedan acceder ciertos sectores sociales.

En conclusión, la reforma del Impuesto Especial sobre la Electricidad, orientada hacia la promoción de una economía circular, no solo contribuiría al cumplimiento de los compromisos medioambientales internacionales asumidos por España, sino que también facilitaría la adopción de un modelo económico más resiliente y sostenible, en sintonía con los objetivos del Pacto Verde Europeo y con la meta de alcanzar la neutralidad climática en 2050.

V. BIBLIOGRAFIA

- AAVV *¿Quién debe pagar? Dividiendo la factura para una transición energética justa*.2021. Disponible en: https://ecodes.org/images/que-hacemos/03_Energia_y_personas/Rehabilitacion_energetica/R2EC-ECODES-Quien_debe_pagar.pdf
- BERTRÁN GIRÓN, M. *Los impuestos relacionados con la electricidad como mecanismo de protección del medio ambiente*. Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, ISSN 1578-0244, N°. 8, 2022. Págs. 244-263.
- CALVO VÉRGEZ, J *El Impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (I)*. Revista Quincena Fiscal num.13/2020 parte Estudios. Págs. 1-38
- CALVO VÉRGEZ, J *El Impuesto Especial sobre la Electricidad. Evolución normativa y cuestiones conflictivas (II)*. Revista Quincena Fiscal num.14/2020 parte Estudios. Págs. 1-31
- CARPISO BERGARECHE, J./CHECA REGUEIRO, T. *La fiscalidad del sector de la energía eléctrica en la actualidad*. Actualización noviembre 2022. <https://www.fundacionnaturgy.org/publicacion/la-fiscalidad-del-sector-de-la-energia-electrica/>
- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS. (2022) «Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria». https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf
- CORNEJO PÉREZ, A. *La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos*. Crónica Tributaria 11/2004. Págs.99-120.
- DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (COORD.), ERNST & YOUNG (COORD.) 2018. Imposición medioambiental. Reflexiones para una futura reforma. Fundación Impuestos y Competitividad. España.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A./COBOS GÓMEZ, J. M.^a, *Luces y algunas sombras, del nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad*, Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 11.2016. Pág. 1-26.
- FERNÁNDEZ GÓMEZ, J. Fiscalidad de la electricidad y competitividad industrial 2024, disponible en <https://www.orquestra.deusto.es/es/actualidad/noticias-eventos/beyondcompetitiveness/2757-fiscalidad-de-la-electricidad-y-competitividad-industrial>
- MARTÍNEZ LA FUENTE, A *Tributación de la Empresa Energética.(II)*. Electricidad. Carta Tributaria, núm. 73. 2021.Págs. 1-49.
- NUÑEZ SÁNCHEZ, M *Conformidad con Derecho de la Unión Europea. Aplicación tipos impositivos a carburantes consumidos en procesos de cogeneración eléctrica. Requisitos necesarios para poder establecer dichos tipos*. Carta Tributaria, 40. 2018. Págs 1-5
- VILLAR EZCURRA, M. (2021): *La revisión pendiente de la fiscalidad de la energía*. Agenda Pública-Analistas de la Actualidad, <https://agendapublica.es/la-revision-pendiente-de-la-fiscalidad-de-la-energia/>