

CAPÍTULO 6

LOS IMPUESTOS RELACIONADOS CON LA ELECTRICIDAD COMO MECANISMO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

MARÍA BERTRÁN GIRÓN*

Universidad Loyola Andalucía

1. Presentación. 2. El impuesto sobre la Electricidad. 3. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). 4. Otras medidas relacionadas con la generación, producción y consumo de la electricidad. 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: La electricidad es una fuente energía necesaria e imprescindible en nuestra vida diaria como en la consecución de objetivos más respetuosos con la protección del medio ambiente. En este estudio se plantea su fiscalidad y la adecuación de la misma a unos objetivos que vayan más allá de la mera recaudación y busquen una finalidad medioambiental. Para ello se realiza un estudio de las principales figuras tributarias que gravan la electricidad, se analizan sus posibles ineficiencias y se realizan propuestas de reforma que busquen alinearse con una mayor protección medioambiental.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad de la energía, electricidad, protección del medio ambiente.

ABSTRACT: Electricity is a necessary and essential energy source in everyday life and in the pursuit of more environmentally-friendly objectives. This paper covers electricity taxation and its adaptation to objectives that go well beyond mere tax collection and pursue an environmental target. To this end, a study is made of the main taxes levied on electricity and their possible inefficiencies. Finally, some reform proposals are suggested with the aim of achieving greater environmental protection.

KEY WORDS: Energy taxation, electricity, environmental tax protection.

1. PRESENTACIÓN

En los últimos meses nos hemos acostumbrado a ver y escuchar diariamente en los medios de comunicación el precio de la electricidad como noticia de cabecera, y con razón. Su continua subida, unida a la entrada en vigor de un nuevo sistema tarifario en junio del 2021 (Circular 3/2020 de la CNMC) han puesto el foco de atención mediática y social de la factura eléctrica.

Ya en septiembre de 2021 la subida de precios provocó una regulación específica de urgencia a través del Real Decreto Ley 17/2021 de medidas urgentes para mitigar su impacto, prorrogada hasta en tres ocasiones (Real Decreto-ley 29/2021, Real Decreto-ley 6/2022, Real Decreto-ley 11/2022). En la propia Exposición de Motivos, del primero de ellos, se reflexiona acerca de la necesidad de una intervención sobre la materia en la medida en que la situación “amenaza

* ORCID: 0000-0002-8808-950X

también la consecución de los objetivos de descarbonización de la economía, a los que el Reino de España se ha comprometido en el contexto de la Unión Europea, y que se han visto plasmados en el «Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030» y en la «Estrategia a Largo Plazo para una Economía Española Moderna, Competitiva y Climáticamente Neutra en 2050». Y esto es así puesto que los objetivos de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero solo podrán alcanzarse por medio del incremento del grado de electrificación de los usos finales de la energía, lo que sumado a la creciente integración de renovables en el mix eléctrico, permitirán alcanzar la meta de la neutralidad climática en 2050. Por todo ello, una señal de precio asequible y razonable de la electricidad resulta crucial para que dicho proceso de electrificación se acelere, (...) además de que se hace necesaria la intervención para proteger a los consumidores más vulnerables”.

Esta postura se mantiene en la actualidad, como muestra la reciente aprobación, a cierre de esta publicación, del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan las medidas iniciadas en septiembre. Esta normativa busca respuestas inmediatas, en nuestra opinión, parcheadas, para problemas que necesitan soluciones pausadas y de medio-largo plazo como intentaremos poner de manifiesto en nuestro trabajo.

Dentro de ese catálogo de medidas aparece la reducción de la carga tributaria que recae sobre el suministro de la electricidad, pero ¿de qué manera? Para poder entender el proceso, en primer lugar, debemos precisar cuáles son los conceptos que incluye la factura eléctrica.

Existe un término fijo, por potencia contratada, cuyo precio viene fijado por los comúnmente llamados peajes, que son la suma de los peajes de transporte y distribución, competencia reciente de la CNMC, y de los cargos eléctricos del sistema, que competen al Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (MITECO). En ambos casos sus precios son fijados anualmente a través del BOE (Resolución de 16 de diciembre de 2021 de la CNMC, y Orden TED 1484/2021)..

Unido a ello está el término variable, por consumo de energía, que es la parte principal de la factura y cuyo precio final es la suma muchos conceptos: unos libres (el precio de la electricidad en el mercado mayorista, el pago a la comercializadora, los sistemas de ajuste y pérdidas que se producen en la red) y otros regulados (los peajes de energía, regulados de la misma forma que los de potencia, y otras variables menos conocidas: pagos por capacidad, tasas del operador de mercado y de sistema, y tasa municipal que se cobra por el uso del subsuelo). Y, finalmente, sobre ambos términos se calculan los impuestos: el Impuesto Especial sobre la Electricidad y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Junto a ello existe otras figuras tributaria que recaen de forma indirecta sobre la electricidad y que no aparecen reflejadas en la factura, como son el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE), canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas o determinados impuesto propios de las Comunidades Autónomas que acaban gravando igualmente la electricidad, como puede ser, por citar un ejemplo el canon eólico.

Dada “la extraordinaria y urgente necesidad” del contexto, la norma anteriormente citada, y las siguientes que la han ido prorrogando, plantea, en cuanto materia impositiva se refiere, una rebaja fiscal por la que, por un lado, se baja el Impuesto Especial sobre la Electricidad del 5,1127 % al 0,5 % y se aprueba las sucesivas prórrogas de la aplicación del IVA reducido del 10 % para consumos domésticos (suministros con potencia inferior a 10Kw). En la misma línea, se prorroga la suspensión del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE), del 7 % en los mismos términos.

Ciertamente, se utilizan medidas de efecto inmediato que buscan una bajada del precio de la factura pero que, probablemente, no solucionen el problema a medio y largo plazo que no es una cuestión tributaria sino más bien de una revisión profunda del propio sistema español de generación de energía, condicionado, indudablemente, por la alta dependencia de nuestro país a energías como el gas, en una situación geopolítica poco favorable.

Junto con lo anterior, hemos de tener en cuenta que la electricidad es, sin duda, una forma de energía crucial en la protección del medio ambiente. Dicha protección está entre los Objetivos de Desarrollo Sostenible incluidos por la ONU en su Agenda 2030. Por su parte, la Unión Europea presentó Pacto Verde Europeo- European Green Deal- como hoja de ruta para dotar a la UE de una economía sostenible. Además, la Comisión Europea presentó el paquete normativo conocido como «Fit for 55», por su finalidad de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en al menos un 55% antes de 2030, en la que se plantea la revisión de la actual Directiva de Fiscalidad de la Energía y el establecimiento de un nuevo arancel climático -conocido por su acrónimo CBAM- que pondrá precio al carbono, a las importaciones de hierro y acero, cemento, fertilizantes, aluminio o electricidad, de forma gradual. Justo un día antes del cierre de este trabajo, el 27 de junio, el Consejo ha adoptado sus posiciones de negociación (orientaciones generales) sobre dos propuestas que abordan los aspectos energéticos de la transición climática de la UE en este marco: la Directiva sobre energías renovables y la Directiva sobre eficiencia energética. Unido a ello, la Comisión Europea presentó, en respuesta a las dificultades y a las perturbaciones del mercado mundial de la energía causadas por la invasión rusa de Ucrania, el Plan «REPowerEU»¹ en el que se contemplan medidas financieras y legales para construir la nueva infraestructura energética y el nuevo sistema energético. Por su parte, en desarrollo de los compromisos adquiridos con la UE, España ha elaborado el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC) para el periodo 2021-2030.

En este contexto y teniendo en cuenta la propia Exposición de Motivos de las recientes normas ya citadas, nos hemos querido plantear la verdadera capacidad que pueden tener los tributos sobre la electricidad de modular los comportamientos relacionados no sólo con el consumo, sino como instrumentos que incentiven la sostenibilidad y el respeto al Medio. La protección del medio ambiente es sin duda uno de los grandes retos del Derecho en nuestros tiempos, tanto a nivel internacional como nacional. La fiscalidad, bajo el principio de “quien contamina paga”, es una

¹ https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal/repowereu-affordable-secure-and-sustainable-energy-europe_es

herramienta que puede servir para ese cuidado que se nos reclama. Y dentro de la misma, la de la energía y en concreto, sobre la electricidad, juega un papel muy importante en dicha protección. Sin embargo, parece primar el afán recaudatorio sobre esa finalidad extrafiscal que debiera ser la guía en su configuración y además el sistema adolece de un tratamiento jurídico adecuado para su protección. En esta línea, en marzo de este año se ha presentado el libro blanco sobre la reforma tributaria elaborado por el comité de personas expertas en el que se pone de manifiesto la necesidad de una nueva regulación en materia energética² área que se considera prioritaria en la fiscalidad medioambiental.

Para ello, abordamos un estudio de cada una de las figuras mencionadas analizando su finalidad y objeto y proponiendo posibles reformas o medidas que desde la imposición sobre la electricidad logren una mayor adecuación a la protección del medio ambiente.

2. EL IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD

El impuesto sobre la electricidad es una figura tributaria que grava el suministro de energía eléctrica para consumo en general o su consumo por los productores de la electricidad generada por ellos mismos, debiendo entender por suministro de energía tanto a la prestación del servicio de peajes de acceso a la electricidad, como a la entrega de la misma.

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 kilovatio-hora (kWh).

La transposición inicial de la misma en nuestro ordenamiento se hizo 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 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

² https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

Impuesto sobre la Electricidad del régimen común de los IIIEE de fabricación, como por la simplificación que trajo la nueva regulación tanto en su propio cálculo como en su gestión³.

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 demostraremos a continuación, no tiene ninguna vinculación con una protección medioambiental operada, por ejemplo, en su generación o incluso en su uso. Por ello, el Consejo ha propuesto una revisión y nueva redacción de la Directiva sobre la Fiscalidad de la energía (DFE), presentada el 14 de julio del 2021, que está a la espera de su aprobación, lo cual, no se plantea fácil por el proceso necesario para ello.

Siendo conscientes de esta perspectiva de nueva regulación y su dificultad de aprobación, planteamos un estudio del Impuesto sobre la Electricidad de la regulación actual, pero sin perder de vista las propuestas de reforma que realiza la propia Directiva y analizando hasta qué punto nuestra normativa podía adaptarse a una mejor protección del medio ambiente, de la que adolece el impuesto a día de hoy, sin necesidad de la llegada de esa nueva redacción, dentro de los márgenes establecido en la propia Directiva vigente en la actualidad, que dicho sea, deja bastante amplitud de competencias de regulación a los Estados.

Teniendo en cuenta que el hecho imponible es el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad, incluidos también el que genera para sí mismo, debemos centrarnos en el estudio de mecanismos de exoneración del tributo, parciales o totales, como son las exenciones y en el cálculo de la base, en ocasiones muy minorado por el catálogo amplio de reducciones que regula que es donde realmente consideramos que se producen determinadas distorsiones.

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

³ 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 IIIEE 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”.

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. Por tanto, como puede comprobarse la mayoría de las exoneraciones no se están estableciendo sobre consumos de energía generada de una manera medioambientalmente responsable. Posibilidad que permitía la propia normativa europea y por la que no optó el legislador español.

En relación con el cálculo de la base imponible, ha de tenerse en cuenta que se referencia con el Impuesto 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 que en los casos de que no exista 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 al no realizarse el hecho imponible. Ello ha provocado que doctrina como la que ha elaborado el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* (2022) aconseje “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”.

La norma, además, regula un amplio elenco de reducciones que minoran la base imponible obteniendo la base liquidable a la que aplicaremos el tipo impositivo. El artículo 98 establece una reducción del 85 por ciento sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a alguno de los siguientes usos: reducción química y procesos electrolíticos; procesos mineralógicos; procesos metalúrgicos; actividades industriales cuyo coste de electricidad represente más del 50 por ciento del coste de un producto; riegos agrícolas; y, actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción. Además, se establece una reducción del 100 por ciento 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.

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 interpretado de forma muy restrictiva⁴, se atiende a las tarifas del IAE incluidas en las divisiones 1 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,

⁴ Consulta Vinculante V1656-15, de 27 de mayo. Criterio confirmado, entre otras en la resolución del TEAC de 26 de febrero 2020 (R.G 4009/2017).

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”⁵.

Creemos que el legislador debiera haber tenido en cuenta estas apreciaciones e incluso considerar el “desempeño ambiental”⁶ como elemento definitorio en las citadas reducciones. Por ejemplo, carece de sentido que, en el caso del consumo de electricidad para la gestión del agua, el tratamiento y distribución de aguas potables en núcleos urbanos se considere incluida la actividad y por tanto se le aplique la reducción del 85% y, sin embargo, está excluida la actividad de depuración y saneamiento de aguas residuales, siendo esta última una actividad necesaria para la adecuada preservación del medio ambiente.

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 podía modularse e incentivarse para el caso de que se adquiriera electricidad con Garantías de origen renovable (GdO⁷), que se adquiriera 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* (2022) 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”.

⁵ DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (COORD.), ERNST & YOUNG (COORD.). (2018).

⁶ Terminología utilizada por el Consejo en la propuesta de reforma DFE para adecuar la tributación a los objetivos de la UE.

⁷ “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 generan 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 Xpso, 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-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.

En efecto, esta situación de regulación poco protectora del Medio, existe en diversos países de la UE, y por ello, la propuesta de revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía (DFE) denuncia como la regulación tanto de exenciones como bonificaciones contribuyen a una mayor fragmentación del mercado interior. Por ello, la nueva propuesta de redacción anima a los Estados, de una manera explícita, el establecimiento de una serie de exenciones o reducciones en las que sí se tiene en cuenta tal finalidad. En concreto, en su art. 16, establece “podrán aplicar, bajo control fiscal, exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a la electricidad de origen solar o, eólico, undimotriz, mareomotriz o geotérmico; de origen hidráulico producida en instalaciones hidroeléctricas; la generada a partir de biomasa sostenible o de productos elaborados a partir de biomasa sostenible; la generada por metano emitido por minas de carbón abandonadas; y la generada por pilas de combustible. Igualmente los Estados también podrán devolver al productor, total o parcialmente, el impuesto pagado por el consumidor por la electricidad producida a partir determinados productos como son la electricidad producida por la generación combinada de calor y electricidad, los combustibles renovables de origen no biológico; los biocarburantes, los biolíquidos y el biogás sostenibles avanzados, y los productos sostenibles avanzados de los códigos NC 4401 y 4402 y los productos del código NC 2705 utilizados con fines de calefacción.

En cuanto a la regulación tipo impositivo del impuesto 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 por diversos real decretos-ley ya citados, del 5,11269632 por ciento al 0,5 por ciento⁸. Sea como fuere, creemos que esta modulación de tipos es necesaria pero que debiera hacerse, en consonancia con lo manifestado en líneas anteriores, en función de cómo se produzca esa electricidad, por tanto, qué tipo de electricidad se consume y con qué destino. No en vano, la propuesta de DFE recoge la posibilidad de establecer los tipos en función del “desempeño ambiental”, para que pasemos de una imposición basada en el volumen a una basada en el contenido energético. Dicho desempeño se ha determinado teniendo en cuenta las 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» para proponer la elevación o rebaja de los tipos impositivos que debieran aplicarse. De acuerdo con dicha clasificación, los combustibles fósiles convencionales, como el gasóleo y la gasolina, se gravarían con el tipo más elevado. La siguiente categoría de tipos impositivos corresponde a los combustibles

⁸ 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 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.

que, a pesar de ser fósiles, son menos perjudiciales y encierran un cierto potencial para contribuir a la descarbonización a corto y medio plazo, y el tipo más bajo para la electricidad —con independencia del uso—, los biocarburantes avanzados, los biolíquidos, los biogases y el hidrógeno de origen renovable. El tipo aplicable a este grupo sería notablemente inferior al tipo de referencia, dado que la electricidad y los combustibles señalados 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 2050⁹. Además, el mismo vendrá referenciado en EUR/GJ, gigajulios, más acorde a su contenido energético neto y su rendimiento medioambiental. En esta línea el Libro Blanco sobre la reforma tributaria considera que debiera mantenerse la reducción del tipo impositivo, junto con la supresión, lo mencionaremos más adelante, del IVPEE, de tal forma que se abaratase el precio de la electricidad y fomentase el consumo más eficiente, sin necesidad de utilizar medidas puntales como la bajada del IVA “además de ser incompatible con las recomendaciones de este Comité en dicho ámbito, podría derivar en excesivos costes recaudatorios y sobreconsumo eléctrico”. El déficit de recaudación que conllevaría se compensaría con el establecimiento de mayores tributos a las energías fósiles.

En definitiva, el Impuesto 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 cuál nos adecuaremos en el momento en que la misma tenga lugar.

3. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE)

El título I de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética crea “el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica” (IVPEE), como tributo de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central. La propia Exposición de Motivos de la norma alude a unos “indudables efectos medioambientales” ya que las instalaciones de los productores de energía eléctrica originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, así como genera costes necesarios “muy relevantes” para el mantenimiento de la garantía de suministro.

El hecho imponible está constituido por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares. Son contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

⁹ Tipo de 0,15 EUR/GJ, se aplicaría la electricidad, independientemente de su uso.

Tributaria, que realicen las actividades señaladas en el artículo 4, es decir, que produzcan e incorporen al sistema eléctrico energía eléctrica medida en barras de central. Por tanto, el impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación, teniendo una “declarada” naturaleza directa que somete a tributación a las empresas sin que, teóricamente, se repercuta el coste al consumidor final. Volveremos sobre estas afirmaciones más adelante.

El artículo 6 de la Ley define la base imponible de este impuesto como “el importe total que corresponde percibir al contribuyente por la incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica”. El importe total significa las entradas brutas (excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que es objeto de repercusión), de ingresos surgidos en el curso de la actividad de producción e incorporación de la energía eléctrica al sistema eléctrico, recibidos o por recibir por el contribuyente. A dicha base se le aplica el tipo del 7 por ciento. Se liquida en noviembre de cada año respecto a la producción del año anterior, aunque tiene establecido una anticipación de ingresos a través del sistema de pagos a cuenta organizado en cuatro pagos; en mayo, septiembre, noviembre y enero respecto a los trimestres que hay en el año.

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, ha sido y es un impuesto discutido y polémico desde su aprobación, con altos índices de recaudación y numerosas empresas afectadas. No en vano, se ha cuestionado desde su propia naturaleza directa y relación de compatibilidad con el derecho de la Unión Europea, pasando por su posible doble imposición planteada ante el Tribunal Constitucional (por concurrencia en materia imponible con el IAE), sus suspensiones en determinados momentos de altos precios de la electricidad, hasta su configuración como un impuesto que en poco atiende a finalidades medioambientales a pesar de que podía hacerlo. En la actualidad muchas de estas cuestiones han quedado solucionadas, pero creemos que un breve repaso sobre ellas nos llevará a extraer conclusiones necesarias para proponer una posible adecuación del impuesto a la teórica, o al menos proclamada, finalidad de protección del medio ambiente.

El TJUE se ha pronunciado recientemente sobre la compatibilidad del mismo con el Derecho de la Unión Europea, en sentencia de fecha 3 de marzo de 2021 (Asunto C-229/19), afirmando su naturaleza directa ya que no existe un vínculo directo entre el Impuesto y la energía consumida, restándole valor a efectos del posible carácter indirecto, al hecho de que pueda trasladarse vía precio, modificando su propio criterio en sentencias anteriores¹⁰. El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que finalmente fue el que formuló la correspondiente cuestión prejudicial¹¹, planteaba que pese a que la normativa reguladora del IVPEE lo calificaba como un impuesto directo, su naturaleza y elementos esenciales eran propios de un impuesto indirecto, que no tenía la pretendida finalidad medioambiental, sino puramente presupuestaria y que podía no respetar el principio de progresividad, al no gravar con un impuesto mayor al operador económico que más contaminase, sino con un mismo 7% a todos los sujetos pasivos, sin establecer en su

¹⁰ Sentencia Fondazione Santa Lucía, STJUE 18 de enero 2017 (c-189/15).

¹¹ Afirmamos que “finalmente” ya que hubo diversos amagos de su presentación en la intervención por indicaciones del Tribunal Constitucional al Tribunal Supremo que quedaron en intentos hasta que fue el TSJV el que definitivamente la planteó. Para conocer todo el proceso Véase, entre otros, ALMUDÍ CID, J. M, y PALAO BASTARDÉS, B. (2021).

articulado ninguna bonificación o exención por el uso de fuentes renovables. Y ello, porque en el caso de haber admitido dicha finalidad, se planteaba la posible vulneración del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE que establece que “los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto”. Por tanto, como puede observarse la naturaleza del impuesto no era una cuestión baladí ya que de haberle reconocido finalidad indirecta sería necesario analizar su más que dudoso carácter medioambiental como manifestaremos a continuación.

El TJUE considera que no se puede entender su naturaleza indirecta toda vez que los elementos que integran la base imponible del impuesto no dependen, en exclusiva, de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema. Considera que el IVPEE se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico.

En relación con esta cuestión son muchas las voces que afirman que se trata de un impuesto de naturaleza indirecta ya que “el hecho de que la configuración del tributo que grava la producción eléctrica permita, en alguna medida, tomar en consideración determinadas circunstancias personales de los productores de energía, que tienen reflejo en la retribución que estos perciben por volcar energía a la red eléctrica y, por ende en la determinación de la base imponible, no debería haber conducido al TJUE a considerar que no hay una vinculación entre el IVPEE y el coste que acaba soportando el consumidor final”¹². Igualmente, aunque no se produzca una repercusión establecida por la norma la traslación de la cuota es evidente que se realiza vía precio al consumidor final, muestra de ello ha sido precisamente las diversas suspensiones, que se han producido en momentos temporales distintos, presentadas como mediadas para paliar la alta subida del precio en la electricidad que están soportando los ciudadanos. La propia Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, *por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua*, afirma que “al objeto de compensar los mayores costes que están soportando las empresas que determinan el precio de la electricidad en el mercado mayorista debido a la evolución del precio del gas natural y de los derechos de emisión del CO₂, se considera oportuno reducir otro de los costes operativos como es el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica” ya que “de esta forma podrán volver a ofertar precios más competitivos que redunden favorablemente en los consumidores”. Medida que se estableció para el tercer trimestre, que prorrogó para el cuarto el Real Decreto-ley 17/2021, y que recientemente, el Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, ha extendido también al primer trimestre del 2022 al objeto de contribuir “a la reducción de los costes de la factura final eléctrica y de gas natural”. Según la Exposición de Motivos de este último decreto ley y en la línea iniciada

¹² Véase ALMUDÍ CID, J. M., y PALAO BASTARDÉS, B. (2021).

en junio del pasado año, la suspensión del impuesto provocará que “los productores de electricidad, en tanto que sujetos obligados de dicho tributo, podrán volver a ofertar precios más competitivos que redunden favorablemente en los consumidores al verse reducido uno de sus costes operativos. Con el fin de garantizar el equilibrio del sistema, se compensará al sistema eléctrico por el importe equivalente a la reducción de recaudación consecuencia de esta medida”. Como se ha afirmado la “suspensión operada a través del RDL 15/2018 y la operada por el decreto ley 12/2021 y su prórroga por el 17/2021 (*la cursiva es nuestra*) son una muestra muy relevante a los efectos de poner en duda el carácter directo que la Ley 15/2012 le atribuía al IVPEE. En este sentido, si la suspensión del impuesto buscaba proteger al consumidor, se estaría admitiendo que su carácter es, en realidad, indirecto. Como consecuencia, cabría observar que el IVPEE podría estar vulnerando la normativa europea, en tanto ésta exige que todo impuesto indirecto que grave un producto ya sujeto a impuestos especiales, debe presentar una finalidad extrafiscal”¹³.

Otra de las cuestiones planteadas en relación con el IVPEE ha sido la posible inconstitucionalidad del Impuesto al entender que podría vulnerarse el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE al generarse una doble imposición con el Impuesto sobre Actividades Económicas. Estas dudas llevaron a plantear a nuestro Tribunal Supremo diversas cuestiones de inconstitucionalidad que fueron inadmitidas¹⁴, inicialmente, por estar pendientes de la compatibilidad con el derecho de la UE y, en un momento posterior, entrado ya en la cuestión de fondo. Nuestro Tribunal Constitucional entendió que la regulación del IVPEE no contradice el principio de capacidad económica que proclama el art. 31.1 CE ya que la doble imposición existente no vulnera *per se* ningún precepto constitucional, no siendo necesario abordar en qué grado aquel presenta una finalidad extrafiscal y si esta predomina o no sobre su función recaudatoria, ya que considera admisible el solapamiento de ambos tributos, aunque tengan una finalidad principalmente fiscal. El grado de semejanza del hecho imponible del IVPEE con el del IAE no es motivo de inconstitucionalidad, pues el doble gravamen de la misma manifestación de capacidad económica no es contrario a la Constitución. Y, ello, porque la única prohibición que existe a este respecto es en cuanto a la limitación de poder tributario de las Comunidades Autónomas que, por aplicación del art. 6.2 de la LOFCA, no pueden establecer tributos ya gravados por el Estado. A pesar de que se ha seguido alegando esta posible inconstitucionalidad ante el Tribunal Supremo buscando su nueva remisión al TC, éste recientemente, en STS de 8 de junio de 2021, recurso n.º 2554/2014 ha dejado clara su posición al firmar que la respuesta ofrecida por el Tribunal Constitucional agota la cuestión y despeja las dudas de constitucionalidad del impuesto examinado, sin que quepa encadenar sucesivas cuestiones interpretativas sobre temas ya zanjados.

Teniendo en cuenta que el TJUE ha manifestado la compatibilidad del IVPEE con el derecho de la UE, tanto por considerarlo un impuesto directo, de manera categórica, como por entender que no se ve afectada por la normativa de ayudas de Estado y que tampoco produce una discriminación incompatible al empresario que opera en nuestro territorio, y que el TC también ha reconocido su

¹³ Véase DE LEIVA LÓPEZ, A. (2020)

¹⁴ Autos del Tribunal Constitucional 202/2016, de 13 de diciembre; 204/2016, de 13 de diciembre; y 69/2018, de 20 de junio.

constitucionalidad, nuestro planteamiento, en este punto, se centra en una cuestión que queda clara en ambas sentencias, que no afecta a su legalidad pero sí al objeto del trabajo que presentamos: La ausencia de la finalidad medioambiental.

Efectivamente si analizamos los distintos pronunciamientos que se han realizado sobre el citado impuesto parece claro que, de una manera casi explícita, se reconoce la no finalidad medioambiental. El TJUE al preguntarle por la adecuación Directiva 2009/28/CE por la que se conmina a los Estados miembros para que establezcan sistemas de apoyo para promover la utilización de la energía procedente de fuentes renovables deja claro que los Estados “podrán” pero que no está obligados a aplicar estos sistemas ni a configurarlos. Así confirma que el IVPEE, que grava con un tipo único la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico, también cuando la electricidad se produce a partir de fuentes renovables, no tiene como objetivo proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios, siendo ello compatible con el derecho de la UE. De la misma manera, el Tribunal Constitucional reconoce esta finalidad recaudatoria en el impuesto al afirmar que no es necesario identificar en él un claro objetivo extrafiscal, toda vez que es admisible el solapamiento de dos figuras tributarias ambas con esta finalidad. A nuestro juicio, de la lectura entre líneas de la jurisprudencia se demuestra la clara finalidad recaudatoria y no extrafiscal o medioambiental.

Por su parte, son numerosas las voces que señalan como causa de la disminución de competitividad de nuestras empresas a este impuesto al elevar el coste de la producción de la energía y que proponen su supresión. Entienden que su creación no atendió a otros motivos distintos que los recaudatorios y que su difícil vinculación con la protección del medio ambiente aconseja su supresión, proponiendo compensar a la merma en la recaudación a través del impuesto sobre la electricidad¹⁵. También la propia AEDAF señala la distorsión que produce el hecho de no afectar su recaudación a mejoras en la protección del medio ambiente en tanto en cuanto provoca en el ciudadano una disminución en la fiabilidad del sistema y en el propio sentido de la fiscalidad medioambiental. “La política fiscal debería rendir cuentas de los impactos logrados por los impuestos en la mejora del medio o de las condiciones del entorno. La recaudación debe quedar afectada a la realización de una política medioambiental adecuada (i.e. reparación del daño, etc.), de forma que se oriente a corregir los datos en el medioambiente de forma transparente y medible... En nuestro ordenamiento jurídico podemos encontrar numerosos impuestos supuestamente medioambientales cuya recaudación en absoluto se afecta a políticas medioambientales (i.e. Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, cuya recaudación se destina directamente a la cobertura del déficit de tarifa)”¹⁶.

Por ello, creemos que este impuesto debiera adecuarse a esta finalidad y establecer mecanismos medioambientales en su configuración que permitieran precisamente beneficiar a aquél que produce la energía de una forma más limpia. Debía revisarse su articulación y establecer bonificaciones, exenciones o reducciones del tipo impositivo en función de la mayor o menor

¹⁵ Véase DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (Coord.), ERNST & YOUNG (COORD.) (2018). Págs. 153-154.

¹⁶ Véase ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (2021). Pág. 16.

contribución al impacto medioambiental, o de la incidencia medioambiental que tengan las actividades de producción de energía.

De igual forma en una reforma de mayor calado quizá sea necesario plantearse el sentido la existencia de distintos tributos en este ámbito, “por lo que sería razonable la introducción de un único gravamen en este campo que esté revestido de un sustento legal que le pueda dotar de un impacto recaudatorio significativo y sea homogéneo a nivel estatal”¹⁷. En efecto, en relación con este impuesto, nos encontramos con dos posibilidades, su mantenimiento pero pasando por la introducción de elementos medioambientales o bien integrándolo en el propio impuesto sobre la electricidad de tal forma que, por un lado, evitamos la existencia de numerosas figuras tributarias, y por otro lado incluimos la carga tributaria en la fase de consumo que es más recomendable que en la de producción, que al final, acaba siendo trasladada al consumidor. O bien, su supresión en la línea sugerida por el Libro Blanco sobre la reforma tributaria (2022) con el objeto de minimizar los costes de la electricidad, y en la línea ya explicada en el IEE, promover un consumo más responsable y eficiente compensando su déficit de recaudación con la subida de tributos a las energías fósiles.

Lógicamente medidas como la propuesta deben integrarse en una modificación global del sistema que, aumentando la fiscalidad medioambiental por la vía indirecta, reduzca la presión fiscal en otras fuentes, para tener un sistema compensado (por ejemplo, en la imposición directa). La protección del medio ambiente como objetivo es necesaria pero no puede articularse obviando la necesaria competitividad de nuestras empresas en un mundo globalizado, por lo cualquier reforma propuesta de este impuesto debe ir de la mano con una revisión global de la imposición en este ámbito.

4. OTRAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LA GENERACIÓN, PRODUCCIÓN Y CONSUMO DE LA ELECTRICIDAD

Existen en nuestro ordenamiento otras figuras tributarias que también someten a imposición la energía con carácter general las cuales requieren un estudio para evaluar su adecuación a la finalidad medioambiental.

Desde el punto de vista de la imposición del Estado nos encontramos con el Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica; el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero; el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados; Impuesto Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Eléctrica; Impuestos sobre la producción de combustible nuclear y residuos radiactivos y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas¹⁸. Podría decirse que es una nota común a todas estas figuras tributarias la falta de

¹⁷ DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (Coord.), ERNST & YOUNG (Coord.) (2018) Pág. 429.

¹⁸ Estos impuestos aparecen regulados en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética (LMFSE); el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, (arts. 1 a 11); el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado (arts. 12 a 17 quater); Residuos Radiactivos Resultantes

destino de la recaudación de los mismos para paliar alguno de los hipotéticos daños medioambientales generados por las actuaciones sujetas a ellos. “Como tampoco se da noticia de estimación alguna de los “efectos negativos en el medio ambiente”; ni se ha evaluado después si el comportamiento de los productores y consumidores se inclinó en favor de las producciones o consumos “más respetuosas con el medio ambiente”, aspectos ambos a que alude, como se indicó, el Reglamento 800/2008 de la Comisión Europea”¹⁹. En relación con el primero de ellos, el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, no han sido pocas las voces que han abogado por su supresión por no responder a la finalidad medioambiental y tratarse de un impuesto sobre ventas²⁰, aunque sus dudas de incompatibilidad con el derecho de la UE hayan sido solucionadas a favor de su configuración²¹, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 15 de abril de 2021, ha anulado parte de su regulación, entre otras razones, por no encontrarse previsto en las cláusulas concesionales de las instalaciones hidroeléctricas, así como por vulnerar los principios de jerarquía normativa e interdicción de retroactividad en grado máximo. Por su parte, también mantenía esta posición el conocido como informe Lagares que sugería que la pérdida de recaudación asociada a esta supresión debiera compensarse con un incremento en el Impuesto sobre la Electricidad, aunque ciertamente la situación del precio de ésta no era como el actual cuando se publicó dicho informe²².

En relación con el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas la finalidad no medioambiental ha sido reconocida por el propio TJUE en Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 7 de noviembre de 2019, asuntos C-80/18 a C-83/18 en la que entiende que dichos impuestos establecidos por la ley española sobre la generación de energía nuclear y el combustible gastado no tienen carácter discriminatorio ya que tales impuestos solo gravan a las empresas de

de la Generación de Energía Eléctrica (arts. 12 a 14 y 18 a 18 quater); el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas (arts. 19 a 27); y artículo 29 de la misma LMFSE añadió el artículo 112 bis al texto refundido de la Ley de Aguas para regular el Canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica. El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero está regulado en la Ley 16/2013, de 29 de octubre (LIGFEI); y la Ley 8/2015, de 21 de mayo, de Medidas en relación con la Exploración, Investigación y Explotación de Hidrocarburos regula el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados (arts. 9-20).

¹⁹ Véase MENÉNDEZ MORENO, A. (2019) Págs. 9-18 que si bien se refiere a los impuestos aprobados por la LMFSE, en nuestra opinión puede extrapolarse a esta regulación con carácter general.

²⁰ DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (COORD.), ERNST & YOUNG (COORD.) (2018). Pág. 243.

²¹ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en STJUE de 7 de noviembre de 2019, asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18, UNESA y otros), considera que el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (art. 29 de la Ley 15/2012, que introduce el artículo 112 bis en el texto refundido de la Ley de Aguas) no quebranta el principio quien contamina paga; el principio de recuperación de los costes de los servicios del agua previsto en el artículo 9 de la Directiva 2000/60/CE, el principio de no discriminación previsto en el artículo 3 de la Directiva 2009/72/CE ni la prohibición de ayudas de Estado impuesta por el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

²² Informe para la reforma del sistema tributario español elaborado por la comisión de expertos presentado el 14/03/2014. Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

generación de electricidad que utilizan energía nuclear, y que el objetivo principal no consiste en proteger el medio ambiente, sino en incrementar el volumen de ingresos del sistema financiero de la energía eléctrica.

Con respecto al mal llamado “impuesto al sol” no es una categoría de naturaleza tributaria, sino una prestación pública administrativa, tal y como reconoce nuestro Tribunal Supremo: “No hay por tanto, y frente a la expresión que ha hecho fortuna, “impuesto al sol” propiamente tal, sino contribución a los costes del sistema cuando un autoconsumidor, además de consumir la energía generada por él mismo, dispone del respaldo del sistema eléctrico para consumir electricidad del sistema en cualquier momento que lo necesite y, en su caso, -como es lo habitual-, la consume efectivamente”²³.

Por último, en esta revisión de la fiscalidad sobre la energía es necesario también hacer referencia a los tributos propios de las CCAA, si bien no lo podemos hacer con excesiva profundidad ya que superaríamos la razonable extensión de este trabajo²⁴, pero sí al menos presentar algunas reflexiones básicas.

En primer lugar, nos encontramos con diversos Cánones eólicos, establecidos por Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León, cuya naturaleza jurídica es un impuesto, aunque no se le haya denominado de tal forma. Gravan la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos. Este impuesto se recurrió ante el TJUE por entender que vulneraba diversas Directivas, sin embargo, fue declarado compatible. En cualquier caso, desde nuestra humilde opinión cuesta trabajo encontrar en la afección visual una manifestación de capacidad económica, sin olvidar, por otra parte, que los parques eólicos son una fuente de energía limpia, por lo que una vez más, nos encontramos con medidas que parecen ir en la dirección contraria del objetivo final que pretendemos proteger. Teniendo además una escasa capacidad recaudatoria, carece de sentido quizá su establecimiento y de forma desigual en función de las CCAA. Además, existen en Cataluña otros tributos sobre la energía como son el Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, y el Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos.

Un estudio de las figuras medioambientales anteriormente mencionadas pone de manifiesto la preeminencia en la mayoría de los casos de la función recaudatoria sobre la medioambiental. En nuestra opinión las CCAA han adoptado la fiscalidad medioambiental como la posibilidad de desarrollar su poder tributario, con casi setenta tributos propios, añadiendo una complicación al sistema a todas luces innecesaria. Unido a ello, en muchas ocasiones la articulación de estas figuras olvida la finalidad que pregona convirtiéndose en impuestos meramente recaudatorios e, incluso contradictorios con la propia protección del medio ambiente, llevándonos a concluir que ha pesado más el posible interés recaudatorio que la protección medioambiental.

²³ STS 1542/2017, de 13 de octubre de 2017.

²⁴ Véase BERTRAN GIRÓN, M. (2021). Págs. 437-469.

Irremediablemente debe plantearse la revisión de un sistema de fiscalidad ambiental caótico y con una carencia de diseño lógico y ecológico. Para ello, consideramos de interés recoger los planteamientos publicados por la Asociación Española de Asesores Fiscales que propone medidas “con objeto de corregir y homogeneizar la fiscalidad energética y medioambiental hoy tan heterogénea, debido a la intensa actividad normativa de las Comunidades Autónomas en esta materia. De hecho, numerosos tributos son difícilmente conciliables con principios constitucionales y de Derecho comunitario”. Entre ellas, destacamos y compartimos, la creación de un Comité de Expertos permanente que vele por el respeto al derecho de la UE ante la avalancha de creación de nuevas figuras tributaria por las CCAA; establecer una limitación de las CCAA sobre la capacidad normativa sobre tributos medioambientales o la recuperación de ciertos impuestos propios para que sean estatales e iguales para todo el territorio (compensando a las comunidades autónomas por la pérdida de recaudación): Impuesto sobre emisiones, de instalaciones que incidieran en el medio ambiente, estableciendo, en su caso, a tipo cero, o que gravase las actividades en función de las externalidades que produzcan (residuos, emisiones, ruidos...) y un canon eólico tipo cero que permitiera eliminar de facto los existentes en las CCAA y que penalizan el crecimiento sostenible²⁵.

5. CONCLUSIONES

La protección del medio ambiente es sin duda uno de los grandes retos del Derecho en nuestros tiempos, tanto a nivel internacional como nacional. Y el derecho tributario tiene mucho que aportar en esta materia, sin que sea la única solución o deba tratarse de forma aislada. Es por todos conocida la admisión por parte de nuestro Tribunal Constitucional de la función extrafiscal de los impuestos, si bien sin permitir la total desaparición de la manifestación del principio de capacidad económica. Ya en su sentencia 37/1987, de 26 de marzo, admitió que la presencia de la capacidad económica puede serlo de forma potencial, asumiendo la finalidad extrafiscal como primordial en algunos tributos. Es más, se ha llegado a vincular la propia protección del medio ambiente como una manifestación de la capacidad económica, al analizar el Impuesto sobre instalaciones del medio ambiente balear en el que no reconoció tal finalidad medioambiental. Afirma el TC que este impuesto “bajo la aparente finalidad protectora del medio ambiente, no arbitra instrumento alguno que se dirija a la consecución de ese fin, con lo que, a la postre, no grava la capacidad económica pretendidamente sometida a imposición, como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de "quien contamina paga")”. Ahora bien, como se ha afirmado “para que un impuesto sea considerado medioambiental, es necesario que el hecho imponible y la base imponible estén diseñados de modo que se graven unas determinadas conductas nocivas para el medio ambiente, en pos de favorecer la realización de otras conductas que no resultan nocivas para nuestro entorno, y asimismo, que la tasa impositiva esté diseñada específicamente para alcanzar dicho objetivo. Por tanto, no basta con señalar en la Exposición de

²⁵ ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. AEDAF. (2021). Pág.16.

Motivos que un impuesto tiene finalidad medioambiental para que se considere como tal, sino que el mismo debe cumplir con parámetros que le confieran esa verdadera naturaleza”²⁶.

Desde esta perspectiva, comprobamos como el Derecho tributario posee una serie de mecanismos que puede coadyuvar en la protección del medio ambiente. Lógicamente, no puede utilizarse de manera aislada, pero sí en conjunción con otro tipo de medidas económicas, medioambientales y de concienciación social que logren este objetivo. El principio de quién contamina paga debe observarse desde una perspectiva global, en la que la materia tributaria sólo puede ser un elemento más que ayuda a su consecución, pero no el único²⁷.

En concreto en relación con la fiscalidad de la electricidad, analizada en este trabajo, hemos comprobado como las posibilidades y el margen de mejora al respecto es muy amplio. En efecto, analizando las diversas figuras tributas que someten a tributación a la electricidad en particular y a la energía en general, comprobamos que obedecen más criterios recaudatorios que medioambientales. Y, de hecho, la propuesta de Directiva sobre Fiscalidad de la Energía es una muestra más de ello. Es más, podríamos llegar a afirmar que los elementos medioambientales no se tienen en cuenta en ningún momento en las figuras tributarias analizadas, es decir, el IEE, y el IVPEE. Ninguno de los dos aprovecha su estructura para introducir elementos que pudieran promover la protección del Medio. Por citar algunos ejemplos, el IEE podría prever mayores bonificaciones en función de cómo se produzca la electricidad y, por su parte, el IVPEE establece el mismo tipo impositivo, del 7%, sin establecer posibles bonificaciones o exenciones en función de la mayor o menor contribución al impacto medioambiental, tampoco lo hace en la regulación de la base pudiendo establecer ciertas reducciones en función de la incidencia medioambiental que tengan las actividades de producción de energía, e incluso podrá estudiarse su desaparición para integrarse dentro del Impuesto sobre la electricidad toda vez que ha quedado puesto de manifiesto su repercusión vía precios al consumidor que paga esta última figura tributaria.

Por su parte, en los que respecta a otras figuras tributarias, principalmente a los tributos propios de las CCAA, de la misma forma se comprueba la falta de finalidad auténticamente medioambiental, existiendo además numerosas figuras, a veces contradictorias con la propia finalidad que dicen perseguir y determinadas según territorio, como si la contaminación entendiera de límites entre CCAA. Sería necesario, como ya hemos manifestado en otra ocasión²⁸, el establecimiento de un marco regulador mínimo, que sin restar competencia a las CCAA o Entes

²⁶ DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (Coord.), ERNST & YOUNG (Coord.) (2018). Pág.436.

²⁷ GARCÍA CARACUEL, M. (2015) considera que “La dificultad operativa de este principio (quién contamina paga) radica en cómo especificar la medida económica concreta a utilizar en la lucha contra la contaminación; la misma puede articularse de diversas formas: multas, ayudas y ventajas financieras, garantías en materia de prevención (fianzas para responder de la continuidad y eficacia de los tratamientos anticontaminantes), certificados de uso del ambiente (permisos de contaminación cuantificados en unidades; el volumen total de certificados equivaldría al óptimo de contaminación, sin perder de vista la constante amenaza por las presiones del mercado que demandaría la emisión de nuevos certificados) y los tributos, empleados desde dos vertientes de política fiscal: fuertes exacciones para las actividades contaminante, incentivando la búsqueda de tecnología no contaminante y la prohibición de ayudas estatales que hicieran recaer el coste de la prevención o saneamiento ecológico sobre todos los ciudadanos o bien ayudas fiscales para quienes utilicen energías renovables no contaminantes”. Págs. 197-232.

²⁸ Véase BERTRAN GIRÓN, M. (2021): Págs 437-469.

Locales, asiente los principios y estructuras básicos de la fiscalidad medioambiental respetando nuestro orden constitucional y de derecho europeo.

Podemos concluir que en relación con la fiscalidad de la energía queda aún mucho camino por recorrer, si de verdad queremos que sirva como herramienta de protección del medio ambiente. De la misma forma, se hace necesario un cambio de paradigma en la fiscalidad medioambiental, en general, que, alineado con las políticas de la UE, trate a ésta de forma transversal y con unos objetivos marcados medidos y claros. A fecha de cierre de este trabajo se está esperando el informe del Comité de Expertos nombrado para la reforma de nuestro sistema fiscal. Creo que no nos equivocamos al afirmar que la fiscalidad medioambiental será uno de sus principales pilares que no sólo deberá estudiarse como algo aislado sino también integrado en las distintas figuras tributarias, no propiamente medioambientales. Ahora bien, la fiscalidad verde debe regularse, las políticas públicas tienen que decir mucho en este sector, pero no sólo en establecimiento de figuras impositivas que graven conductas medioambientalmente pocos responsables, sino también en la configuración global de nuestro sistema que quizá debiera reducir la carga en la imposición directa, en especial la del trabajo, para aumentarla en la parte que afecta al medio ambiente.

La introducción del respeto al medio ambiente no puede realizarse a coste cero, pero tampoco puede ser a costa exclusivamente de los ciudadanos provocando, además, situaciones nada deseables de exclusión social.

Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J. M., y PALAO BASTARDÉS, B. (2021): “El impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) y la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 202, asunto C-220/19, Oliva Park: Una visión crítica”. Vol. 4 Núm. 135, *Revista Técnica Tributaria* - N° 135.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (2021): Propuestas para un replanteamiento urgente de la fiscalidad medioambiental en España. Madrid: AEDAF. Obtenido de <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/53405/paper-19-propuestas-para-un-replanteamiento-urgente-de-la-fiscalidad-medioambiental-en-espana>
- BERTRAN GIRÓN, M. (2021): “Reflexiones acerca de la fiscalidad medioambiental en España”. AAVV Retos del derecho ante un mundo global. Tirant lo Blanch. Págs. 437-469.
- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf
- DE LEIVA LÓPEZ, A. (2020): “La inexistencia de finalidad medioambiental en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE) y sus consecuencias jurídicas”. *Revista Catalana de Dret Ambiental*, [en línea], Vol. 11, Núm. 2. <https://raco.cat/index.php/rcda/article/view/378488> [Consulta: 8-11-2021].
- 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., y Cobos Gómez, J. M.^a, (2016). “Luces y algunas sombras, del nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11.

GARCÍA CARACUEL, M. (2015). “Los beneficios fiscales como técnica de estimulación a la protección del medio ambiente” en AAVV *Beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar*. Wolters Kluwer. CISS. Págs. 197-232.

MENÉNDEZ MORENO, A. (2019) “Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro”, *Quincena fiscal*, nº 19. Págs. 9-18.