

APROXIMACIÓN A LA REFORMA DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

Aproximación a la reforma de la fiscalidad medioambiental

El deterioro del medio ambiente ha generado en los últimos tiempos un gran debate sobre la necesidad de adoptar determinadas políticas fiscales que ayuden a modificar comportamientos de particulares y operadores económicos. En el caso de España, se ha tratado de utilizar este tipo de instrumentos tributarios con un resultado poco satisfactorio porque en ocasiones encubrían una finalidad recaudatoria desligada de su función extrafiscal de protección del medioambiente. Los trabajos preparatorios de la próxima reforma tributaria pusieron de manifiesto la oportunidad para revertir esta situación, aunque los proyectos publicados hasta la fecha no parece que vayan a atender esta petición.

PALABRAS CLAVE

Medio Ambiente, política fiscal, impuestos ambientales.

An approach to the Spanish environmental tax reform

The degradation of the environment has generated considerable debate regarding the need for specific tax policies aimed at encouraging changes in the behavior of individuals and economic operators. In Spain, the use these types of tax instruments has not produced satisfactory results given that their main purpose has been limited to the collection of taxes, overlooking their environmental function. Furthermore, preparatory work for the imminent tax reform has highlighted the opportunity to reverse this situation, although draft bills of law published to date do not appear to comply with that need.

KEY WORDS

Environment, Tax Policies, Environmental Taxes.

Fecha de recepción: 22-9-2014

Fecha de aceptación: 1-10-2014

INTRODUCCIÓN

La fiscalidad ambiental, definida por la OCDE como el conjunto de tributos cuya base fiscal posee una relevancia medioambiental significativa, encuentra su fundamento constitucional en el deber de los poderes públicos de proteger el medio ambiente y desincentivar aquellas actuaciones que contribuyan a su deterioro. La tributación medioambiental es un instrumento que coadyuva al resto de medidas de política medioambiental y energética, y que no solo debería permitir cumplir con el principio de «quien contamina paga», sino que debería incentivar la realización de conductas que reduzcan la contaminación, o desincentivar actividades contaminantes, apartándose de figuras que obedecen exclusivamente a una finalidad recaudatoria.

Tradicionalmente, la introducción de este tipo de tributación en España se ha limitado al ámbito autonómico, que, en uso de sus competencias, ha establecido números impuestos medioambientales, en la práctica con definiciones dispares de sus hechos imposables y sin que, como regla general, se pueda detectar la existencia de una estimación del daño medioambiental que se pretende corregir con el correspondiente tributo.

Por el contrario, en el ámbito estatal, y a diferencia de otros países Europeos, España no ha acometido una reforma fiscal verde de carácter global, si bien desde 2013 se introducen determinados tributos estatales con una declarada finalidad ambiental. En este caso, se trata de medidas fragmentarias que pueden armonizar la dispersión que existe en este

ámbito y que se limitan exclusivamente a aspectos relacionados con el sector energético.

A continuación resumimos los aspectos más significativos del estado actual de la tributación estatal medioambiental en España, así como la incidencia que puede tener en ella la próxima reforma del sistema tributario que afectará a algunas de las figuras impositivas más relevantes. A tal efecto, nos guiaremos por los proyectos de leyes presentados el 1 de agosto de 2014 (publicados en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* del día 6 de agosto de 2014) y por el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español («Informe Lagares»). Por último, haremos una referencia a la incidencia que tendrá en este panorama la futura Directiva, que actualmente se encuentra en fase de discusión, que modifique la Directiva vigente que regula el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

SITUACIÓN ACTUAL DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL ESTATAL

En el actual sistema tributario español coexisten diversas figuras impositivas que pretenden incidir de manera directa o indirecta en conductas que pueden afectar al medioambiente. Sin embargo, algunas de estas figuras adolecen de falta de vinculación con los efectos medioambientales particulares y carecen de un marcado carácter finalista. Por el contrario, en ellas se puede observar una finali-

dad recaudatoria para financiar el déficit público que prevalece sobre cualquier otro objetivo.

Como hemos comentado, este tipo de tributación en España se ha centrado principalmente en el ámbito autonómico. Sin perjuicio de que su análisis no es objeto de este texto, sí es importante insistir en que estos impuestos generalmente carecen de una finalidad medioambiental, lo que, unido a una heterogénea aplicación por las Comunidades Autónomas, crea distorsiones entre los operadores económicos y perjudica la unidad de mercado.

En el ámbito estatal, la intervención del regulador se ha centrado en la creación de tributos estatales que impactan casi exclusivamente en el sector de la energía y que se unen a las cargas fiscales ya existentes de carácter estatal (Impuesto sobre la Electricidad) y de carácter autonómico y local (canon eólico, canon urbanístico, impuestos sobre la producción y transporte de energía).

La actividad legislativa en esta materia se ha revitalizado considerablemente en estos últimos años a través de la aprobación de dos leyes que han tenido una gran repercusión mediática. Se trata de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, y de 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. A continuación, resumimos los aspectos novedosos más significativos contenidos en ambas disposiciones.

LEY 15/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES PARA LA SOSTENIBILIDAD ENERGÉTICA («LEY 15/2012»)

Esta Ley 15/2012 introduce nuevas medidas impositivas cuya recaudación se destinará a cubrir determinados costes del sistema eléctrico ante la reconocida insuficiencia de anteriores medidas para contener el déficit tarifario.

La Ley 15/2012 introdujo, con efectos 1 de enero de 2013, las siguientes medidas naturaleza fiscal con carácter estatal sin perjuicio de lo dispuesto en los territorios forales:

Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica

Constituye su hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléc-

trica en barras de central en cualquiera de las instalaciones a que se refiere la Ley del Sector Eléctrico.

Son contribuyentes de este impuesto las personas y entidades que realicen las actividades de producción de energía eléctrica e incorporación al sistema, y su base imponible está constituida por el importe total que le corresponda recibir al contribuyente por la producción e incorporación de energía eléctrica medida en barras de central (a efectos explicativos, la energía producida menos la utilizada en el proceso de producción y las mermas sufridas) en cada periodo impositivo (normalmente, el año natural). El impuesto se exige al tipo único del 7 %, sin que se prevea un tipo reducido para aquellos productores de energía que utilicen energías más respetuosas con el medio ambiente.

Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica

La generación de la energía eléctrica a través de la energía nuclear genera costes medioambientales, y con estos impuestos se pretende que los costes asociados a la gestión y almacenamiento de los residuos nucleares sean soportados por quienes generen estos residuos. Estos impuestos tratan de homogeneizar los actuales impuestos autonómicos existentes en la materia.

El hecho imponible engloba la producción de combustible nuclear y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, siendo sujeto pasivo el productor de los residuos y responsable solidario de la deuda tributaria el propietario de la instalación nuclear cuando este no sea quien la explote. La base imponible y el tipo impositivo varían en función del tipo de residuo de que se trate.

Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas

Su hecho imponible es la actividad de almacenamiento (inmovilización temporal o definitiva) de los citados residuos en instalaciones que almacenen estos residuos procedentes de otras instalaciones. Queda exento el almacenamiento de residuos procedentes de actividades médicas y científicas, así como otros tras la oportuna calificación del Consejo de Seguridad Nuclear. El contribuyente será el titular de la instalación, y la base y el tipo impositivo se determinarán para cada instalación.

Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica

A las cuatro exacciones vinculadas al agua, se le añade un quinto canon que grava la utilización privativa o especial de las aguas continentales para su explotación hidroeléctrica, cuyo importe se destinará a la protección y mejora del dominio público hidráulico. Son contribuyentes los concesionarios o quienes se subroguen en su lugar, y su base imponible vendrá determinada por el valor económico de la energía producida.

Por último, se modifica la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre el Carbón

En este sentido, se incrementa el tipo impositivo para el gas natural y para el carbón y se introducen cambios en los tipos de gravamen de otros productos energéticos, como gasolinas y gasóleos, así como la eliminación de la exención de determinados productos usados en la producción de electricidad en determinadas circunstancias.

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 (LA «LMFM»)

A pesar de su denominación, la LMFM incorpora, además de aspectos relacionados con la fiscalidad ambiental, relevantes modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades y otras normativas. Sin embargo, en lo que aquí nos interesa, se establecen las siguientes novedades en materia de tributación medioambiental:

(i) Se crea un impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero con efectos de 1 de enero de 2014 y con el objetivo, expresamente declarado, de estimular la protección y defensa del medio ambiente. Los hidrocarburos halogenados se han utilizado en numerosos sectores como refrigerantes, disolventes o agentes de extintores de incendios y destacan por su negativa contribución al calentamiento de la atmósfera con un potencial de calentamiento mucho más elevado que el CO₂.

Este impuesto recae sobre el consumo de estos gases y grava, en una única fase, su puesta a consumo atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.

co. Se establecen deducciones y devoluciones dirigidas a evitar un gravamen efectivo cuando estos gases no sean objeto de emisión atmosférica, apreciándose una clara finalidad ambiental e incentivadora de conductas favorables al medio ambiente.

(ii) Se incrementa el tipo aplicable a determinados tipos de gas y desechos de aceite recogidos en el Impuesto sobre Hidrocarburos y se realiza una exención parcial en el Impuesto sobre la Electricidad en la fabricación, importación o adquisición de energía eléctrica destinada a determinados procesos.

(iii) Asimismo, se clarifica la regulación del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica aprobado por la Ley 15/2012, y se especifican determinados aspectos que inciden en la aplicación del impuesto.

EL INFORME LAGARES Y LOS PROYECTOS DE LEY DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

El Informe Lagares

El Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario ha prestado una atención especial a la reforma de los impuestos especiales y medioambientales, cuya actual regulación califica de compleja y asistemática.

La Comisión de Expertos considera que la reforma fiscal verde debe fundamentarse en una profunda modificación sobre la fiscalidad de la energía (i) que fije las bases imponibles de los tributos a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los productos, y (ii) que establezca una tributación lo más uniforme posible entre productos con igualdad de emisiones de CO₂ y capacidad energética. Asimismo, el Informe Lagares recomienda que la gestión del impuesto sea estatal, aunque el rendimiento se atribuya a la comunidad, cuando el ámbito de aplicación supere el territorio autonómico.

La implementación de la anterior propuesta exigiría una modificación a fondo del Impuesto sobre Hidrocarburos, al que califica como un instrumento recaudatorio, que separe el gravamen sobre la energía y otros sobre el dióxido de carbono en línea con la Propuesta de Directiva.

De este modo, a juicio de la Comisión de Expertos, se garantizará la neutralidad del sistema fiscal en la

elección de la fuente de energía utilizada y, por ello, sugiere que la reforma medioambiental española se anticipe a la aprobación de la Propuesta de Directiva, con la finalidad de que se fomente la eficiencia energética y que se utilice la recaudación adicional para reducir las cargas tributarias sobre el trabajo.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Carbón, la Comisión propone la eliminación de las exenciones de forma que su aplicación se aproxime al Impuesto sobre Hidrocarburos.

Respecto de la imposición sobre la electricidad, la Comisión de Expertos recomienda la sustitución de su base imponible actual (*i. e.*, fijarla en kilovatios/hora consumidos en vez de por importe facturado), de forma que se incentive el ahorro y eficiencia energética, y se limiten las exenciones. Del mismo modo, el Informe Lagares recomienda eliminar el Impuesto sobre la Producción de la Energía Eléctrica por carecer de objeto medioambiental y acabar repercutiendo en el consumidor final, compensando la pérdida de recaudación que se produciría con un incremento del Impuesto sobre la Electricidad.

Igualmente, propone unificar el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas y el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica que, en su opinión, gravan dos veces la misma realidad y su configuración debería responder al establecimiento de una tasa que cubra el coste de la prestación del servicio de almacenamiento.

Por último, propone (i) la eliminación de los impuestos y cánones de naturaleza ambiental establecidos por las Comunidades Autónomas que carece de una clara justificación ambiental, como los impuestos sobre grandes superficies, agua embalsada o canon eólico, y (ii) la corrección de la dispersión normativa existente en los tributos con una verdadera finalidad ambiental, en los que su dispersión normativa perjudica su eficiencia (cánones de residuos, impuestos por emisiones atmosféricas, cánones de vertidos, etc.), cuya regulación debería armonizarse y extender su ámbito de aplicación al territorio nacional.

PROYECTOS DE LEY DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

A pesar de las recomendaciones del Informe Lagares, ni los Anteproyectos de ley ni los Proyectos de ley de

reforma fiscal, actualmente en fase de tramitación parlamentaria, introducen impuestos medioambientales nuevos ni la esperada reforma de la fiscalidad ambiental.

Por el contrario, se prevé la modificación del Impuesto Especial sobre la Electricidad (que pasará a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica en lugar de un impuesto especial de fabricación) para efectuar una mejor transposición de la normativa europea y para adecuarlo a la nueva normativa sectorial. Asimismo, con el objetivo de impulsar aquellas actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50 % del coste de un producto, se establece una reducción del 85 % en la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad para ellas, de forma análoga a la ya contemplada en la Ley para la reducción química y procesos electrolíticos, mineralógicos y metalúrgicos.

Por otra parte, la reforma prevé introducir ajustes técnicos en el Impuesto sobre Hidrocarburos y en el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Sin embargo, no incluye ninguna modificación del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica al efecto de adecuar su regulación al marco normativo comunitario que se avecina o para dotarle de un componente medioambiental más definido.

PROPUESTA DE DIRECTIVA QUE MODIFICA LA DIRECTIVA 2003/96/CE

Finalidad de la Propuesta de Directiva

Sin duda alguna, la reforma de la fiscalidad energética y medioambiental será inevitable una vez que se apruebe la Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, publicada en fecha de 13 de abril de 2011 (COM (2011) 169 final) (la «Propuesta de Directiva»).

La actual Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (la «Directiva 2003/96/CE») entró en vigor el 1 de enero de 2004 con el objeto de crear un marco común a nivel Europeo sobre la fiscalidad de todos los productos energéticos y de la electricidad. A raíz de la Directiva 2003/96/CE se fijó un nivel mínimo de imposición para los productos que, junto con la electricidad, podían ser considerados productos de uso o aprovechamiento energético.

La Propuesta de Directiva tiene como principal finalidad dar cumplimiento a los objetivos de la UE sobre el cambio climático y la energía, y parte de la necesidad de adaptar la imposición de los productos energéticos y de la electricidad contenidos en la Directiva 2003/96/CE.

El objetivo principal de la Comisión es modificar la fiscalidad de los productos energéticos de forma que se tenga en cuenta tanto el contenido energético de las fuentes de energía como las emisiones de CO₂ en lugar del volumen de producto consumido. De esta manera se introducen nuevos criterios de imposición con el objetivo de incentivar la utilización de determinados productos energéticos considerados más limpios en detrimento de aquellos que se estiman más contaminantes, con el claro objetivo de alcanzar menores niveles de contaminación en Europa y de prevenir distorsiones de la competencia en el mercado único.

ELEMENTOS ESENCIALES DE LA PROPUESTA DE DIRECTIVA

Las principales novedades que pretende introducir la Propuesta de Directiva son, entre otras, las siguientes:

(i) Introducción de una distinción explícita entre la imposición energética específicamente ligada a las emisiones de CO₂, basada en factores de emisión de CO₂ atribuidos a su consumo, y la imposición energética sobre los productos energéticos y la electricidad, basada en términos del valor calorífico neto que cada producto genere.

(ii) Simplificación del actual nivel impositivo sobre la energía, estableciendo unas normas de carácter genérico aplicables a la fiscalidad relacionada con las emisiones de CO₂ que se complementen de manera efectiva —pero sin solapamiento— con el Régimen Comunitario de Comercio de Derechos de Emisión de CO₂ y que aseguren un nivel mínimo de imposición a todos los productos energéticos que tengan un uso determinado.

(iii) Sustitución del volumen por el contenido energético como unidad de medida aplicable a efectos de la determinación del nivel mínimo de imposición, primando de esta manera los productos más eficientes desde el punto de vista energético.

(iv) Simplificación de la estructura de los niveles mínimos de imposición, mediante la elimi-

nación del criterio de diferenciación entre uso profesional y no profesional (es decir, equiparar el gasóleo usado en la industria como factor de producción al del consumo final).

(v) Reducción de la carga fiscal sobre las energías renovables y reequilibrar la imposición de los diferentes combustibles fósiles con base en criterios objetivos, incentivando con ello la eficiencia energética.

Entre las anteriores medidas, una de las que más podría restringir la libertad de los Estados miembros para fijar su tipo impositivo es la norma que obliga a que cuando se establezcan a nivel Europeo un nivel mínimo de imposición para una «familia» de productos destinados a un uso determinado, los tipos nacionales también deben ser iguales. Esta medida, que es lógica desde un punto de vista medioambiental, supondrá ignorar razones históricas y sociales que han motivado tratamientos más beneficiosos de determinadas fuentes de energía (por ejemplo, hacia el carbón, que ha estado exento de tributación a pesar de ser un producto muy contaminante).

La Propuesta de Directiva introduce, además, una obligación para los Estados miembros de aplicar homogéneamente los tipos impositivos dentro de sus respectivos territorios de forma que se establezca una imposición mínima (nuevo artículo 4.3, según la Propuesta de Directiva). Como excepción a este principio, en el caso de España se permite que los niveles de imposición general que establezcan las Comunidades Autónomas puedan exceder un máximo del 15 % el nivel establecido a nivel nacional (nuevo artículo 18.1, según la Propuesta de Directiva). Esta excepción —solicitada por el Reino de España— concede un margen de actuación a las Comunidades Autónomas que podría dar lugar a controversias sobre los impuestos autonómicos que, sin perjuicio de su denominación formal, debieran incluirse dentro de ese cómputo del 15 % de exceso por tratarse de impuestos cuyo objeto imponible coincide con los productos energéticos y la electricidad.

CONCLUSIONES

El diseño del actual sistema fiscal medioambiental no cumple con los requisitos de un verdadero sistema de tributación verde que promueva el uso de energías menos contaminantes en línea con los objetivos marcados por la Unión Europea.

Las reformas fiscales realizadas en 2012 y 2013, así como las medidas previstas por la reforma fiscal en

curso, no articulan un verdadero sistema de tributación ambiental integrado y global con un papel relevante dentro de nuestro sistema fiscal.

En este sentido, la futura trasposición de la nueva Directiva comunitaria de imposición a los productos energéticos y la electricidad supondrá una nueva oportunidad para alinear la tributación ambiental española con los objetivos Europeos y para corregir las deficiencias del sistema actual (entre otras, dispersión normativa y multiplicidad de figuras, doble imposición, ausencia de finalidad medioambiental, etc.). De esa manera, la tributación medioambiental podrá desempeñar el papel preponderante en el sistema fiscal que le corresponde.

Dicho esto, la transición a la nueva regulación que imponga la normativa comunitaria deberá realizarse de forma sensata, sin que se merme la competitividad de las empresas españolas y comunitarias, y tratando de conseguir el famoso «doble dividendo» —o acercarse lo máximo posible a él— que la doctrina económica propugna de las reformas fiscales verdes correctamente realizadas: reducción de las externalidades negativas que dañan el medio ambiente (primer dividendo) y utilización del incremento de recaudación para la reducción de impuestos que gravan la renta y el empleo (segundo dividendo).

MIGUEL BASTIDA PEYDRO Y DIEGO MONTOYA ESTEBAN*

* Abogados del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).