

# **LA PROTECCION FISCAL DEL MEDIO AMBIENTE EN LA UNION EUROPEA. EL IMPUESTO COMUNITARIO SOBRE PRODUCTOS ENERGÉTICOS.**

Fernando Serrano Antón<sup>(1)</sup>

## I. INTRODUCCION.

Durante los años 70 y 80, las directivas aprobadas iban dirigidas principalmente a la limitación de las emisiones de determinados contaminantes como los gases derivados de la combustión de carburantes en vehículos a motor o deshechos derivados de actividades agrícolas o de plantas industriales. A mediados de los años 80 se tomó en cuenta la necesidad de ampliar la estrategia ecológica principalmente en lo que respecta al consumo de recursos naturales. En los dos últimos decenios se han adoptado por parte de la Unión Europea cinco programas comunitarios de medio ambiente. Sin embargo, es el Quinto Programa de Acción Medioambiental con la revisión que se le practicó en 1996 para el período 1992-2000, el que procede a configurar una estrategia más ambiciosa en cuanto a la protección del medio ambiente y la preservación de los recursos naturales<sup>(2)</sup>. Diversos factores han concurrido en el Quinto Programa para que el Consejo se pronunciasse de manera mucho más directa y menos programática sobre la protección del ambiente<sup>(3)</sup>. Entre otros se puede citar el hecho de que el medio ambiente comunitario se sigue degradando a pesar de las medidas tomadas en años anteriores. Estas causas han aumentado la responsabilidad de la Unión Europea para con sus ciudadanos respecto del estado del medio ambiente, y en definitiva en relación con la calidad de vida. Asimismo la propia Comunidad Europea ha ido incrementando su compromiso a nivel internacional por la firma de distintos acuerdos y por la

---

<sup>1</sup> Profesor Titular de Derecho financiero y tributario de la Universidad Complutense de Madrid. Research Associate, International Bureau of Fiscal Documentation.

<sup>2</sup> Cfr. DOCE 138, de 17 de mayo de 1993, véase asimismo el documento preparado por la Comisión "La fiscalidad en la Unión Europea" y presentado el 20 de marzo de 1996.

<sup>3</sup> Véase la Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, de 1 de febrero de 1993, sobre un Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible -también denominado Quinto Programa- (93/C 138/01; DOCE de 17 de mayo de 1993).



posición moral que está adquiriendo en la esfera mundial<sup>(4)</sup>.

Es cierto que se han alcanzado en los últimos años algunos logros como el control de la contaminación industrial, de las emisiones de los vehículos a motor<sup>(5)</sup>, gestión del agua y de la basura, pero también es cierto que existen algunos fracasos como, por ejemplo, la deficiente calidad del aire de las ciudades europeas que resulta de la ineficaz política de transportes que ha resultado incapaz de controlar el crecimiento del tráfico viario, y que además ha neutralizado el beneficioso efecto que supone la reducción de las emisiones de los vehículos particulares.

Para tener una idea de la protección fiscal del ambiente en Europa es fundamental comenzar con la "constitucionalización" de la política que sobre medio ambiente ha venido desarrollando la Comunidad a través del Acta Unica Europea<sup>(6)</sup>. La razón principal consiste en que se ha hecho desaparecer la inseguridad jurídica y la problemática que resultaba de acudir a los artículos 100 y 235 del Tratado de Roma, que ha sido durante tantos años la piedra angular de la protección del medio ambiente<sup>(7)</sup>.

El artículo 2 del Tratado de la Unión Europea designa como objetivo principal de la Comunidad promover un crecimiento sostenible que respete el medio ambiente<sup>(8)</sup>. También el artículo 130 R 1 TUE enumera en términos muy generales cuáles

---

<sup>4</sup> En la Declaración sobre el medio ambiente hecha en Dublín en junio de 1990, el Consejo Europeo insistió en que "la Comunidad debe utilizar más eficazmente su posición de autoridad moral, económica y política para impulsar los esfuerzos internacionales destinados a resolver problemas mundiales y para fomentar un desarrollo sostenible y el respeto del patrimonio común global". Véase "A taxing issue", *The Economist*, 27th June 1998, pág. 36.

<sup>5</sup> La Asociación Europea de Fabricantes de Automóviles acordó limitar a 140 gramos de dióxido de Carbono por kilómetro las emisiones de los vehículos nuevos que se vendan en la Unión Europea en el 2008, si bien la Comunidad Europea, siguiendo los acuerdos de Kioto (diciembre de 1997), tiene como objetivo limitar a 120 gramos por kilómetro las emisiones de dióxido en el 2010. En la actualidad, las emisiones en la UE se hallan en los 186 gramos por kilómetro.

<sup>6</sup> El Acta Unica Europea ha revisado el Tratado y ha incluido un nuevo capítulo dentro del título VII del mismo dedicado al medio ambiente. Este título comprende tres artículos 130; R, S y T. Junto a estos artículos se deben mencionar las nuevas disposiciones del artículo 100 A sobre aproximación de legislaciones en las que se contempla un procedimiento para la adopción de medidas sobre el medio ambiente en relación con el establecimiento y funcionamiento del mercado interior.

<sup>7</sup> Consúltese N.TORRES UGENA, "La protección del medio ambiente en el Acta Unica Europea", *Noticias CEE*, núm. 51/1989, pág. 96. AA.VV. "Fiscalité de l'environnement", Edt. Bruylant, Bruselas, 1994, pág. 35.

<sup>8</sup> En el mismo sentido se pronuncia el artículo 6 del Acta Unica Europea o Tratado de Amsterdam.



son los objetivos de la Política ambiental comunitaria:

- Conservar, proteger y mejorar la calidad del medio ambiente.
- Contribuir a la protección de la salud humana.
- Garantizar una utilización racional y equitativa de los recursos naturales.

Entre las actividades de la Unión se incluye una política en el ámbito del medio ambiente (art. 3.k) y se especifica que tal política debe tender a alcanzar un grado de protección del medio ambiente elevado. Las exigencias de la protección del medio ambiente deben integrarse en la definición y en la realización de las demás políticas de la Comunidad (art. 130 R.2). Los principios básicos de la acción comunitaria ambiental, según los establece el artículo 130 R 2 TUE, son<sup>(9)</sup>:

- El principio de acción preventiva.
- El principio de corrección de los ataques al medio ambiente en la fuente misma.
- El principio "quien contamina paga".
- El principio de integración de las exigencias de protección del medio ambiente en otras políticas de la Comunidad.

Otra de las novedades que se introdujeron en el Tratado de Amsterdam fue el progreso realizado en la toma de decisiones en materia ambiental. Ya se había puesto de relieve la ineficacia y complejidad de dicho sistema en el Tratado de Maastricht. En la actualidad, se ha simplificado el sistema y se ha establecido el sistema de toma de decisiones conjunta entre el Consejo y el Parlamento, si bien todavía persiste en algunos aspectos la necesidad de la unanimidad en la toma de decisiones ambientales como, por ejemplo, las relacionadas con la energía, el uso de la tierra, recursos hídricos y tributación. En cualquier caso, la intervención del Parlamento debe suponer un aumento de la legislación protectora del ambiente<sup>(10)</sup>.

Los esfuerzos para conseguir el tan añorado desarrollo sostenible y la integración del medioambiente en el resto de las políticas comunitarias llega hasta nuestros días. Las Cumbres de Luxemburgo -diciembre 1997- y Cardiff -junio 1998-

<sup>9</sup> También los recogen así S.BALL & S.BELL, "Environment Law", Blackstone Press, London 1991, pág. 54.

<sup>10</sup> Conferencia pronunciada por R. BJERREGAARD, "Integrating environmental policy in other policies. New possibilities -e.g. the Amsterdam Treaty", Copenhagen, 5 febrero 1998.



insistieron en dicha necesidad a través de la integración de las consideraciones ambientales en las políticas y acciones comunitarias. La Comisión ha asumido el compromiso y ya está en su agenda de por sí, o a través de la denominada Agenda 2000, incluyendo:

- Agricultura, en la que hay necesidad de incrementar la importancia del componente ambiental, principalmente en el desarrollo rural y en el apoyo a las medidas agro-ambientales;
- Fondos estructurales, en los que se debería tener en cuenta una forma de desarrollo en el que se logre no sólo los objetivos económicos sino también los ambientales; y,
- Ampliación de las condiciones mínimas ambientales en los estados miembros de tal manera que haya un mínimo comunitario en todos ellos.

El contexto legal de los tributos ecológicos es complejo, dado que es un instrumento relativamente nuevo que está en vías de desarrollo. Por si esto fuera poco, en el Tratado de la Unión no se encuentra una sola referencia explícita a los mismos. No obstante, sí se puede determinar el sistema legal básico en torno al cual estos tributos se relacionan, es el siguiente:

- Derechos aduaneros sobre el comercio intracomunitario o medidas de efecto equivalente (artículos 9 - 12);
- Restricciones cuantitativas sobre importaciones y exportaciones de bienes entre estados miembros o medidas de efecto equivalente (artículos 30 - 36);
- Disposiciones sobre la política de transportes (artículo 76)<sup>(11)</sup>;

---

<sup>11</sup> Las Directivas 91/542/EEC, 93/59/EEC, 94/12/EEC, adoptadas todas ellas en relación con el artículo 100a y relativas a las emisiones contaminantes de vehículos a motor, contienen la estructura mínima de los incentivos fiscales destinados a la compra de nuevos vehículos. Dicho sistema permite a los estados miembros fomentar la compra de vehículos nuevos de tecnología más limpia. Estos incentivos están permitidos siempre que se cumplan los siguientes principios:

- se debe aplicar a todos los vehículos nuevos que cumplan con los límites de emisión previstos en las Directivas citadas;
- los incentivos se pueden conceder siempre y cuando sean acordes a los límites de emisión que estén vigentes;
- los incentivos deben ser más bajos que el coste necesitado para cumplir con los niveles de emisión requeridos; y,
- tienen que ser notificados con tiempo suficiente por parte de los estados miembros a la Comisión.



- Ayudas estatales que crean distorsiones en la competencia que afectan al comercio intracomunitario (artículos 92 - 93)<sup>(12)</sup>;
- Tributación interna discriminatoria de los productos de otros estados miembros, o bien medidas proteccionistas de la producción nacional (artículo 95) y legislación concerniente a los impuestos especiales de fabricación (accisas) y otras formas de tributación basadas en el artículo 99<sup>(13)</sup>; y,
- Artículo 130 r que establece los objetivos de la Comunidad de su política ambiental.

Las funciones que en el ámbito de la Unión Europea realizan las instituciones en materia de medioambiente son muy distintas.

- **Consejo:** Las medidas ambientales son generalmente adoptadas por mayoría cualificada pero el Consejo puede elegir si se requiere unanimidad como en los casos de políticas fiscales, uso de la tierra o abastecimiento de energía.
- **Parlamento Europeo:** Este junto con el Consejo comparten el poder de decisión sobre los programas generales y sus prioridades. En los casos en que se exige unanimidad en el Consejo, el Parlamento es consultado pero sus informes no son vinculantes. En los supuestos en los que el Consejo tiene que decidir por mayoría cualificada, el Parlamento Europeo puede proponer reformas.

---

<sup>12</sup> De acuerdo con el artículo 92 del TUE, cualquier ayuda concedida por un estado miembro que distorsione o amenace con distorsionar la competencia será incompatible con el mercado común. Por tanto, tiene que asegurarse que un tributo ecológico no es contrario a estas normas. Si la recaudación obtenida de tributos ecológicos se destina a determinados gastos específicos a resulta de los cuales algunas empresas o producciones son favorecidas, seguramente se puede concluir que estas ayudas estatales son distorsionadoras del Mercado Unico. Asimismo se estaría en la misma situación cuando las exenciones concedidas son necesarias para prevenir que las compañías domésticas se encuentren en posiciones desfavorables si se comparan con otras empresas que están situadas en países que no poseen este tipo de tributos.

<sup>13</sup> La legislación adoptada bajo el artículo 99 consiste en: normas armonizadoras sobre la estructura y tipos de gravamen mínimos para los impuestos especiales de fabricación o accisas sobre aceites minerales, tabaco y bebidas alcohólicas; y, otras medidas adoptadas por la Directiva 92/12/EEC que permiten a los estados miembros establecer impuestos indirectos sobre productos teniendo en cuenta que no podrán incrementar las formalidades en las operaciones transfronterizas en el comercio entre estados miembros, aparte de otras restricciones como el debido cumplimiento a las normas de IVA y accisas. Los estados miembros pueden solicitar autorización al Consejo para aplicar tipos reducidos o exenciones, por ejemplo, por razones ambientales.



- **Comisión Europea:** propone legislación (tanto en la forma de reglamentos como de directivas), controla el desarrollo de las directivas. La Dirección General XI es la responsable para los temas relativos al medio ambiente.

Las ecotasas representaban en 1993 sólo un 1,5 por ciento de todas las existentes en la Unión Europea, según un informe de la Agencia Europea de Medio Ambiente -creada por la Comisión Europea-(<sup>14</sup>), este informe fue difundido el 2 de octubre de 1996(<sup>15</sup>).

Muy pocos países han dado un impulso a estos tributos. Entre ellos, la Agencia, que ha analizado dieciséis tasas ambientales, destaca Holanda y Dinamarca, donde las tasas verdes representan un 5,1 por ciento y un 4 por ciento del total respectivamente.

El informe ha llegado a dos conclusiones:

1. Los tributos ambientales parecen ser eficaces para lograr objetivos de protección ambiental.
2. Deberían ser más usadas.

La Agencia insta a los Gobiernos a emprender una reforma fiscal desde esta perspectiva ecológica y recuerda que las tendencias generales desde 1980 muestran un incremento de los gravámenes de la renta derivadas del trabajo y un descenso en los del capital, mientras que el porcentaje de las de energía y medio ambiente han permanecido relativamente estables con un ligero incremento de las de energía(<sup>16</sup>).

---

<sup>14</sup> La Agencia Tributaria de Medio Ambiente con sede en Copenhague es operativa desde 1994, siendo sus funciones las siguientes: suministrar a la Unión, Estados miembros y terceros países información fiable para diseñar y establecer políticas de protección ambiental; desarrollar técnicas de previsión que sean capaces de determinar qué medidas, cuándo y cómo deben adoptarse; asegurar que los datos y experiencias ambientales europeas son incorporados a los programas internacionales ambientales.

<sup>15</sup> Cfr. Environmental taxes. Implementation and environmental effectiveness. Informe de la Agencia Europea del Medio Ambiente, Copenhague, 1996.

<sup>16</sup> A través de la propuesta comunitaria del Impuesto sobre Productos Energéticos se podría llevar a cabo ese cambio en el esfuerzo fiscal de determinadas rentas. A modo de ejemplo, en la Unión Europea, el 42% del total de la carga tributaria recaía sobre las rentas del trabajo en 1995, ello debe compararse con el 29% en 1970. El porcentaje de carga tributaria sobre las fuentes naturales ha permanecido constante sobre el 10%.



El trabajo de la Agencia Europea de Medio Ambiente realizado a petición del Parlamento Europeo destaca como ejemplos de eficacia a los impuestos a la emisión de los contaminantes dióxido de azufre y óxidos de nitrógeno en Suecia, al gasóleo con plomo en este mismo país, a la generación de desechos tóxicos en el Estado alemán de Baden-Wirtemberg y a la contaminación de las aguas en Holanda<sup>17</sup>. Esto es sólo una muestra del uso de que los impuestos ecológicos están siendo utilizados por la mayoría de los países miembros de la UE y además la experiencia demuestra que lo mismo está ocurriendo en la política medioambiental de los países del centro y este de Europa que han solicitado ser miembros de la UE. Cuando ha sido necesario, la UE ha adoptado normas (e.g. sobre la tributación de los aceites minerales), pero en la gran mayoría de los casos, y en línea con el principio de subsidiariedad, son las iniciativas nacionales que en un número creciente tratan de solventar los problemas ambientales domésticos.

Son modélicos los impuestos suecos que van gravando el empleo de una serie de materiales contaminantes e incentivan así a las empresas a ir sustituyéndolos por otros más eco-eficientes e ir ganando competitividad.

La Agencia Europea de Medio Ambiente señala que los tributos ambientales son útiles en tres sentidos:

1. Innovación y competitividad empresarial.
2. Creación de empleo.
3. Renovación del sistema fiscal.

La misma Agencia Europea recomienda vivamente su implantación gradual tras un diseño cuidadoso y consultando e informando a todas las partes afectadas, su armonización a nivel de la Unión Europea y el desarrollo de nuevas áreas donde puedan implantarse, desde los transportes, al turismo pasando por el uso del suelo y de los recursos hídricos y minerales y fabricación de productos químicos peligrosos.

Tradicionalmente los recursos medioambientales han sido tratados como bienes libres, los cuales podían ser utilizados sin

---

<sup>17</sup> Cfr. F. PICCIAREDDA & P. SELICATO, "I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi", Giuffrè, Milano, 1996, pág. 150.



ninguna contrapartida. Incluso durante mucho tiempo los daños producidos en el medio ambiente no han sido considerados como objeto de ningún tipo de reproche social o legal.

En las últimas décadas se ha generalizado la idea de que determinados bienes de la naturaleza no son ilimitados, sino que debido en muchas ocasiones a una utilización poco racional de los mismos, se han convertido en bienes escasos, haciéndose precisa una protección jurídica de los mismos, aunque ello lleva consigo, en ocasiones, un aumento de costes en la producción y, en algunos casos, un freno al crecimiento.

Frente a esta creciente necesidad de protección del medio ambiente, los tributos se nos presentan como un instrumento para graduar el sistema económico. A través de los denominados impuestos ecológicos se otorga al medio ambiente un valor económico, asignándose un precio a los bienes medioambientales<sup>(18)</sup>.

## II. INSTRUMENTOS ECONOMICOS DE LA POLITICA COMUNITARIA EN MATERIA DE MEDIO AMBIENTE.

La utilización de instrumentos económicos en la política medioambiental ha sido largamente discutida durante algunos años en el seno de la Unión. En la mayoría de las ocasiones se ha preferido acudir a instrumentos reglamentarios en lugar de los medios económicos a pesar de su mayor flexibilidad y eficiencia. Tradicionalmente se ha encontrado el escollo de la industria que se opone a la instauración de estos instrumentos al considerarlos como un coste suplementario. Sin embargo, la Unión ha mostrado su preocupación por el "status quo" del medio ambiente, lo que ha supuesto importantes avances en poco tiempo. Todos estamos de acuerdo en que el Mercado Unico supone un crecimiento económico de la Comunidad, pero no es menos cierto que la política medioambiental demanda que este crecimiento sea viable desde el punto de vista del medio ambiente -también ha sido denominado "desarrollo sostenible o ecodesarrollo"-<sup>(19)</sup>.

La Comisión ha dado repetidas veces su apoyo al incremento

---

<sup>18</sup> Sobre lo problemático de valorar el medio ambiente consúltense "Price it right: energy pricing and fundamental tax reform", Tax Notes, March, 1998, págs. 1295 y ss.

<sup>19</sup> En este sentido véase la declaración ministerial de la Conferencia de Bergen sobre desarrollo sostenible, mayo 1990.





del uso de instrumentos fiscales, y es así como algunos estados miembros han adoptado este tipo de tributos. Fue por ello precisamente que la Comisión emitió una comunicación no sólo de apoyo al establecimiento de estos instrumentos, sino también para que los tributos medioambientales sean usados de forma compatible con la legislación comunitaria<sup>(20)</sup>. En efecto, la competencia, el Mercado Único y las políticas fiscales resultan afectados dependiendo del uso determinado de los tributos ambientales y de los ingresos obtenidos a través de ellos. Es, por ello, que es fundamental que se evite cualquier tipo de discriminación contra bienes o servicios de cualquier otro estado miembro o no. Adviértase que el uso de tributos ecológicos puede afectar a obligaciones contraídas con terceros países, por ejemplo, en el contexto de la Organización Mundial de Comercio (en adelante, OMC)<sup>(21)</sup>. Es, por ello, que los estados miembros tienen que tomar en cuenta esta serie de condiciones para asegurarse así de que los tributos ecológicos son establecidos de forma compatible con sus obligaciones ante la OMC y la propia UE<sup>(22)</sup>. En relación con las obligaciones contraídas dentro de la UE, la Comisión ha considerado en distintas ocasiones la necesidad de aclarar la estructura legal aplicable a los estados miembros y principalmente las que dimanaban del Derecho originario (Tratado), del Derecho derivado (Legislación de la UE), Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, así como de otras decisiones tomadas por la Comisión.

El Consejo de Ministros de Energía y Medio Ambiente de la Comunidad se comprometió a que la Comunidad estabilizase en el año 2000 sus emisiones de CO<sub>2</sub> al nivel de las de 1990<sup>(23)</sup>. La Presidencia -danesa en 1993- del Consejo, una vez asumido este compromiso, señalaba que los instrumentos fiscales en este orden de cosas jugarían un papel importantísimo<sup>(24)</sup>; afirmación que viene corroborada por la opinión manifestada

---

<sup>20</sup> Cfr. COM (97) 9 final, de 26 de marzo.

<sup>21</sup> Cfr. RA WESTIN, "Environmental tax Natives and multilateral trade agreements: dangerous collisions", *Kluwer Law International*, The Hague, 1997, pág. 236.

<sup>22</sup> Cfr. COM (97) 9, para 7.

<sup>23</sup> En octubre de 1991 (SEC (91) 1744 final), la Comisión presentaba una Comunicación al Consejo sobre una "estrategia comunitaria para limitar las emisiones de CO<sub>2</sub> y mejorar la eficiencia energética", a raíz del informe presentado por el "Intergovernmental Panel on Climate Change" sobre las consecuencias del calentamiento del globo y el papel destacado por parte del CO<sub>2</sub>.

<sup>24</sup> Vid. M.JELVED, "Taxe sur le CO<sub>2</sub> et le energie: conclusions de la Presidence du Conseil", *Europe Documents* núm. 1843/1993, pág. 1.



por algunos países del centro y norte de Europa que abogan por el establecimiento de un tributo a nivel comunitario<sup>(25)</sup>.

Los instrumentos fiscales y económicos, por regla general, están concebidos para corregir los precios de mercado actuales internalizando los costes ecológicos. Estos instrumentos constituyen una incitación permanente a reducir la polución de una forma más determinante que la regulación directa -vía reglamento. Ejercen una presión directa sobre el presupuesto del contaminador estimulándole a reconsiderar la posibilidad de adoptar un comportamiento menos dañino para el medio ambiente<sup>(26)</sup>.

Los instrumentos que han sido y pueden ser utilizados son los siguientes<sup>(27)</sup>:

**Impuestos y tasas medioambientales:** Tanto los impuestos como las tasas incitan a los contaminadores a limitar sus emisiones. Constituyen un "precio" por la utilización del medio ambiente. Su objetivo es la disuasión del consumo de productos contaminantes estimulando el uso de otros más ecológicos. La diferencia entre el impuesto y la tasa está determinada, entre otros factores, por el destino final de la recaudación<sup>(28)</sup>. Así, mientras los ingresos obtenidos por los

---

<sup>25</sup> El medio ambiente es un tema en el que se refleja de forma creciente la disparidad de criterios existentes entre los países comunitarios más ricos, del centro y del norte de Europa, y los más pobres, del sur de Europa. Es lo que se ha denominado "conflicto medioambiental o la dialéctica norte-sur". Los Estados del Norte -Alemania Bélgica, Dinamarca y Holanda- son los más firmes defensores de la implantación del tributo. Por el contrario, los Estados del Sur no entienden la igualdad en la limitación de emisiones desde niveles de desarrollo desiguales. Cfr. S.AGUILAR FERNANDEZ, "Análisis comparado de las políticas medioambientales en España y Alemania. Reflexiones sobre el futuro de la protección del medio ambiente en la Comunidad Europea". Centro de Estudios Avanzados en Ciencias Sociales, Working Paper 40/1993, págs. 17-20. La posición española, aunque apoyando el objetivo comunitario de estabilización, bloquea la puesta en marcha del impuesto. Se mostraría partidaria del mismo si se respetasen cuotas per cápita, de tal forma que quienes las superen deben reducirlas mientras que los que no lleguen pueden tener un margen de aumento aunque no se utilice. Vid. El "Informe del Ministerio de Obras Públicas y Transportes sobre la propuesta comunitaria de impuesto sobre la energía y el CO2 en el marco de la estrategia comunitaria de limitación del efecto invernadero", págs. 18-19.

<sup>26</sup> "Rapport du Groupe de travail des experts des Etats Membres relatif a l'utilisation d'instruments économiques et fiscaux dans la politique de l'environnement de la CE", Europe-Environnement, Document-Dossier, num. 350/1990, pág. 6.

<sup>27</sup> La OCDE ha establecido una clasificación de los instrumentos económicos a utilizar distinguiendo impuestos o ingresos medioambientales, permisos negociables y sistemas de consignación. En "Politique de l'environnement. Comment appliquer les instruments économiques", Paris 1991, pág. 15.

<sup>28</sup> El artículo 27 LGT establece que "el rendimiento de los tributos del Estado, se destinará a cubrir sus gastos generales, a menos que, a título excepcional y mediante una Ley, se establezca una afectación concreta". La posibilidad de afectar el impuesto verde a financiar la política medioambiental pasa por la previsión que en este sentido haga una norma comunitaria o de un Estado miembro. Por definición, lo recaudado en concepto de impuesto no puede verse afectado a una finalidad concreta. Por si fuera poco, la afectación de lo recaudado no podría llevarse a cabo precisamente por la neutralidad fiscal que se predica y que supone la reducción de otros impuestos de carácter general.



impuestos van a parar al presupuesto público sin estar afectados, los ingresos que proceden de las tasas son utilizados para financiar medidas ecológicas. Los tributos no son un remedio milagroso para responder a los múltiples problemas del ambiente pero pueden ser un instrumento útil de cambio para alcanzar un desarrollo sostenible. De hecho, los tributos ecológicos son probablemente el medio más apropiado para la implantación del principio "quien contamina paga", ya que incorporan el coste ecológico en el precio de un bien o de un servicio. De esta manera, dichos tributos orientan a los consumidores y productores hacia un comportamiento ecológicamente más acertado o eco-eficiente. Es decir, que se pague más por las cosas que son ambientalmente dañinas y menos por las ecológicamente beneficiosas. Se trata de motivar a los ciudadanos - consumidores, industrias y empresarios- económicamente a través de los tributos. Los ingresos obtenidos por los Estados pueden ser utilizados como medio para la reducción de otros impuestos, principalmente para los que gravan las rentas del trabajo.

El uso de los tributos ambientales debe tener en cuenta cinco condiciones<sup>(29)</sup>:

- eficacia; eficiencia;
- el contexto internacional;
- transparencia<sup>(30)</sup>; y,
- no debe entorpecer el normal desarrollo del mercado interno es por eso que la Comisión ha adoptado una comunicación sobre el uso de tributos para la protección ambiental<sup>(31)</sup>.

Las principales razones que se dan para el uso de tributos ambientales son:

- se trata de instrumentos especialmente eficaces para la internalización de las externalidades, y sirve para la integración de las políticas económica y ambiental;
- pueden proporcionar incentivos para que tanto consumidores como productores cambien de comportamiento hacia uno más respetuoso con el medio

---

<sup>29</sup> Cfr. S. TURNER & J. O'SHEA, "Taxes as tools of EC environmental policy: the case of the carbon/energy tax", Derry Magee College, University of Ulster, Ireland, 1995, pág. 35.

<sup>30</sup> Cfr. Newsletter from the European Commission on environmental approximation, DG XI, num. 7/1997.

<sup>31</sup> Cfr. COM (97) 9.



- ambiente; y,
- pueden servir para disminuir la presión fiscal sobre las rentas derivadas del trabajo.

Para determinar en qué medida son efectivos los tributos medioambientales, se han clasificado en tres tipos principales, según sus principales objetivos programáticos<sup>(32)</sup>, si bien puede constatarse en la práctica una mezcla de las tres clases<sup>(33)</sup>:

1. Tasas creadas para cubrir los costes de los servicios ambientales y de las medidas de control de la contaminación, como por ejemplo, el tratamiento de aguas o la recogida de residuos, la recaudación así obtenida podría ser utilizada en parte para gastos ambientales conexos.
2. impuestos incentivo, creados para orientar el comportamiento de los productores y/o consumidores.
3. impuestos ambientales de finalidad recaudatoria, establecidos principalmente para obtener una mayor recaudación.

**Permisos de emisiones contaminantes negociables:** Funcionan directamente con la reglamentación directa. Esta reglamentación prevé "permisos" para ciertos niveles de emisión. Los contaminadores pueden vender y comprar esos permisos en atención a los resultados finales obtenidos. La ventaja de este sistema es que el objetivo medioambiental está predeterminado y acompañado de mecanismos de control y sanción adecuados<sup>(34)</sup>. Así, si se ha contaminado menos de lo que se esperaba por la mejora de la eficacia energética o por la utilización de tecnología limpia o por cualquier otra causa, este contaminador puede vender su "permiso" o "licencia" a aquellos otros que hayan contaminado por encima de las emisiones permitidas en su "licencia".

---

<sup>32</sup> Cfr. A. GAGO RODRIGUEZ y X. LABANDEIRA GUILLOT, "Instrumentos tributarios para las políticas de medio ambiente", Palau 14 núm. 23/1996, pág. 35.

<sup>33</sup> Cfr. OECD, "Environmental taxes and green tax reform", París, 1997.

<sup>34</sup> En Estados Unidos parece que no han dado buen resultado; sin embargo, hay que destacar el papel potencial que tienen como instrumentos complementarios dentro de paquetes de medidas medioambientales, puesto que sus costes administrativos son reducidos y son más fácilmente aceptados que los impuestos y las tasas. Consúltese F.HIGON TAMARIT y J.M.ROIG COTANDA, "Los impuestos verdes en la Comunidad Europea", Empresa, Calidad de Vida y Medio Ambiente, Valencia 1992, pág. 621.



**Sistemas de fianza:** En este sistema se deposita la fianza por los productos potencialmente contaminantes, Si la polución se evita por la recuperación de los productos o de sus residuos se produce la devolución de lo pagado<sup>(35)</sup>.

**Incitación al cumplimiento de las normas:** Se trataría de medios penalizadores directamente ligados a la reglamentación directa del medio ambiente destinados a los contaminadores que no acomoden su comportamiento a las normas establecidas.

**Ayudas financieras:** La mejora urgente del estado del medio ambiente está considerada como una prioridad de la Comunidad. Como resulta que las medidas necesarias para garantizar esta mejora pueden crear problemas económicos parecen razonables subvenciones y exenciones en favor de quien contamina a pesar de la oposición que plantea el principio "quien contamina paga" *-polluter pays-*, siempre que cumpla con los requisitos del mercado único y las reglas de la competencia de la UE<sup>(36)</sup>. En general, se puede decir que los Estados miembros de la UE tienen libertad dentro de los límites citados, para utilizar los ingresos obtenidos por tributos ambientales para financiar inversiones también ambientales o para financiar la recogida de residuos tóxicos. La Comisión además como protectora del mercado único tiene la obligación de buscar un equilibrio entre el mercado y el medio ambiente y, por supuesto, de evitar distorsiones del mercado mediante el uso de los tributos ecológicos. Quizá por ello los Estados miembros antes de establecer una medida de este tipo tienen que informar a la Comisión, quien estudiará el impacto de la misma y si se cumple la legislación comunitaria. Este órgano puede pedir a un Estado miembro suspender la aplicación o el establecimiento de una medida fiscal en tanto que no se produzcan determinados cambios.

**Responsabilidad de los contaminadores:** El mecanismo de la responsabilidad es un medio para asignar la carga económica por los gastos necesarios en la restauración del

---

<sup>35</sup> Un ejemplo puede ser el sistema de recuperación de vidrio que recae sobre determinados objetos como botellas distribuidas en supermercados, que se convierten en los responsables de recibir dichos objetos y devolver el dinero cobrado anteriormente por el vidrio.

<sup>36</sup> Sobre las premisas que deben cumplir las ayudas y exenciones estatales para que no vayan en contra del mercado interior consúltese el DOCE C 72 de 10 de marzo de 1994, pág. 3. Consúltese asimismo P.M. HERRERA MOLINA, "Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo", Impuestos núm. 15-16/1996, págs. 70 y ss.



medio ambiente. Es una herramienta jurídica y económica que sirve para obligar al responsable de un daño a pagar una indemnización por los gastos de su reparación. Al exigir a los autores que paguen los gastos de los daños se consolidan determinadas normas de conducta y se impide que se causen más atentados contra el ambiente en el futuro. La medida más importante en este sentido es la inversión de la carga de la prueba. Así, en caso de daño, el presunto contaminante debe probar su inocencia. Subsiguientemente, las primas de seguro serán más elevadas a menos que el asegurado pueda reducir los riesgos ecológicos que conlleva su actividad<sup>(37)</sup>. Indudablemente, son las industrias el objetivo fundamental de la responsabilidad civil. Instituciones financieras (bancos, compañías aseguradoras, etc.) están demostrando un interés creciente o preocupación, según el caso, como fue demostrado en la Conferencia del Clima en Berlín en abril de 1995.

### III. EL IMPUESTO COMO INSTRUMENTO ECONOMICO DE LA POLITICA MEDIOAMBIENTAL.

No existe una definición de impuestos ecológicos dentro de la legislación de la UE. En cualquier caso, es importante tener en cuenta las características y los efectos de un determinado impuesto en lugar de la simple denominación para determinar si se está en presencia de un verdadero impuesto de este tipo. Una de las condiciones para poder hablar de tributos medioambientales es que la base imponible de éstos tiene que tener un efecto negativo sobre el ambiente. Asimismo, un tributo puede así ser denominado cuando tiene un efecto menos claro, pero en cualquier caso un efecto medioambiental positivo, uno de estos ejemplos podría ser las diferencias de cualquier tributo en base a criterios ecológicos, es el caso de la gasolina con plomo y sin plomo<sup>(38)</sup>.

---

<sup>37</sup> La reparación del daño ecológico mediante mecanismos de responsabilidad civil es objeto de estudio en el "Libro verde sobre reparación del daño ecológico". Se trata de una comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social COM (93) 47 final, 14 de mayo de 1993.

<sup>38</sup> Como resultado de la diferenciación en los impuestos especiales de fabricación o accisas así como de la disponibilidad de gasolina sin plomo y los controles en la emisión de gases por vehículos, se ha contrastado en la UE un mayor consumo de la gasolina sin plomo si se compara con la que lo contiene. Desde su introducción en 1986, el mercado de la gasolina sin plomo evolucionó de un 1,7% en 1986, 40,7% en 1991, 56% en 1993 a un 62,5% en 1994. Las mayores cuotas de mercado se encuentran en Austria, Finlandia y Suecia con un 99%.



Los impuestos ecológicos<sup>39)</sup> son un mecanismo de corrección medioambiental que pretenden influir en las motivaciones y en los comportamientos, aumentando el precio de los productos contaminantes y/o disminuyendo el de los productos limpios<sup>40)</sup>. De esta forma se orienta al contribuyente hacia un comportamiento deseable ecológicamente. Los impuestos del medio ambiente ante todo pretenden proteger el medio ambiente, y en un segundo plano, son fuentes de financiación<sup>41)</sup>. En los impuestos ambientales es importante, dado que poseen efectos en el mercado, que el tipo de gravamen sea el adecuado. Un tipo demasiado bajo no será capaz de corregir las distorsiones en el mercado, mientras que uno demasiado alto lo único que haría sería sustituir unas distorsiones por otras. En cualquier caso, es importante saber que la Comisión parece estar sobre aviso y en alerta en relación al uso de tributos ecológicos, ya que tiene en cuenta el impacto que estas medidas pueden tener en la política medioambiental, el Mercado Unico, la competencia europea y en otras políticas como la energética. Además hay que poner de relieve que cualquier medida distorsionadora debida, por ejemplo, a la multiplicación de soluciones por los estados miembros o cuando los objetivos ecológicos puedan ser conseguidos de una manera más certera, la Comisión puede sugerir nuevas propuestas a nivel comunitario a pesar de las dificultades que se producen como consecuencia de la actual unanimidad necesaria para la adopción de medidas fiscales.

Las objeciones que suelen realizarse al uso de tributos en la política medioambiental proceden en la mayoría de los casos de los colectivos que están implicados en la aplicación práctica de dicha medida<sup>42)</sup>. El objetivo no es castigar a

---

<sup>39)</sup> A pesar del enunciado del presente trabajo, debe tenerse en cuenta que se trata de un impuesto y no de una tasa. Sin embargo, como consecuencia de la traducción literal del término francés "écotaxe" o del Inglés "ecological tax" se ha producido una extensión de manera notable del término "ecotasa". Esta terminología es aceptada, más por razones de estilo que por otra causa, pero teniendo en cuenta que es un impuesto y nunca una tasa.

<sup>40)</sup> Cfr. A.AUTRAND, "¿Cuál es la estrategia fiscal respecto al medio ambiente?", *Autonomies, Revista Catalana de Derecho Público*, núm. 15/1992, pág. 37.

<sup>41)</sup> Consúltese G.CASADO OLLERO, "Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español" en la obra colectiva "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma", homenaje al Prof. Sáinz de Bujanda, IEF, vol. I, Madrid 1991, pág. 103-104. En el mismo sentido se expresa la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1991.

<sup>42)</sup> Los economistas se han dedicado especialmente a perfeccionar la original propuesta de Pigou (1924). Cfr. T. SCHROER, "Current problems in introducing a community climate tax", *EC Tax Review* núm. 2/1994, pág. 50, Documentos entregados en la Conferencia de la IFA, Florencia, 1993.



nadie, como equivocadamente se ha entendido, sino dar incentivos a los agentes económicos para que reduzcan la demanda de actividades contaminantes sustituyendo bienes altamente nocivos por otros más ecológicos. De esta manera, en el caso de los tributos sobre las emisiones contaminantes, si el incremento del coste para evitar la contaminación es menor que el incremento del pago del tributo, esto debe incentivar una actividad más respetuosa con el medio ambiente<sup>(43)</sup>. Debe ponerse de relieve que los tributos ecológicos no consisten en una licencia para contaminar entendiéndose con esto que el contaminador, una vez pagado el tributo, puede continuar dañando el medio ambiente.

Debe tenerse en cuenta que la finalidad de los tributos ecológicos es no tanto conseguir fondos para financiar la política de descontaminación sino desincentivar directamente el uso de los recursos naturales no renovables así como la emisión de gases contaminantes. En este punto se pone de relieve la conveniencia del establecimiento de impuestos en lugar de tasas. En efecto, los impuestos del medio ambiente pueden cumplir mejor el papel disuasorio que las tasas y ello porque éstas suelen ser de cuantía menor debido a que se dedican a ciertos objetivos, mientras que los impuestos pueden alcanzar cotas muy superiores al fijarse por criterios políticos<sup>(44)</sup>. De esta forma, al considerarse el impuesto sobre los productos energéticos, como tal categoría tributaria, se está reduciendo notablemente el margen de actuación tributaria de las corporaciones municipales; a sensu contrario, se ampliaría si se tratase de tasas, cánones o precios públicos. La razón subyace en que como la recaudación debe mantenerse fiscalmente neutral, le corresponde al Parlamento pronunciarse sobre la disminución de la cuantía en otros impuestos o bien afectar los ingresos obtenidos a actividades de protección medioambiental. En este punto conviene destacar el Libro Blanco de la Comisión "Crecimiento, Competencia y Empleo" que se presentó en el Consejo Europeo de Bruselas en 1993, en este documento precisamente se hacía hincapié en la necesidad de la rebaja de otros impuestos como los que gravan las rentas del trabajo. La misma opinión quedó reflejada en el Informe de la Comisión

---

<sup>43</sup> Consúltese I.MUSU, "Tassazione e sussidi nella politica ambientale", Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura di Pavia, Paviaform ed Università di Pavia, pág. 3.

<sup>44</sup> Cfr. E.U.VON WEIZSACKER, "Política de la Tierra: una política ecológica realista en el umbral del siglo del medio ambiente", Edt. Sistema, 3<sup>ra</sup> edición, Madrid 1992, pág. 168.





"Tributación en la Unión Europea, Informe sobre el desarrollo de los sistemas tributarios", preparado para el Consejo Europeo de Dublín en 1996. Resulta curioso comprobar como la tributación ambiental ha venido de la mano de las distintas soluciones que se están buscando para la eliminación del paro y el fomento del empleo y para la reducción de la carga fiscal a la que se ve sometida el factor trabajo.

Otro problema que surge en la implantación de tributos ecológicos es el de la información. Efectivamente, los tributos representan un "precio", es decir, una valoración económica del daño ambiental, La información resulta de gran importancia para dicha valoración. Sin embargo, se trata de un problema de gran complejidad puesto que depende de elementos ciertamente arbitrarios. Existen algunos estudios que afrontan la valoración económica del daño ambiental proponiendo diversos métodos pero a nivel aplicativo los costes son altísimos y los resultados, a decir verdad, no consiguen excluir del todo la arbitrariedad<sup>(45)</sup>.

Algunos críticos del establecimiento de medidas tributarias señalan la bondad de conceder ayudas financieras que facilitarían una reconversión de los comportamientos de las industrias y de los consumidores hacia la protección del medio ambiente de una forma más determinante que los tributos. Sin embargo, la concesión de ayudas se opone radicalmente al principio "quien contamina paga" (artículo 92,2 y 3 TUE), aparte del problema añadido que consiste en cómo financiar esas ayudas o subvenciones, Asimismo deberían mencionarse las distorsiones que en la competitividad de las distintas economías nacionales se puedan producir por los países que pudieran establecer dichas ayudas o subvenciones<sup>(46)</sup>.

A la vista de las anteriores consideraciones parece lógico que el mecanismo económico más acertado para la protección del medio ambiente sea el impuesto como categoría de tributo<sup>(47)</sup>. En general, este tipo de tributo aunque no influya directamente sobre la producción, cumpliría una eficaz

---

<sup>45</sup> Consúltense OECD, "Economic Instruments for Environmental Protection", Paris 1989. También Ministerio dell'Ambiente Italiano, "L'introduzione di tasse ambientali e il suo significato", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze 1989, pág. 616.

<sup>46</sup> Cfr. I.MUSU, "Tassazione e sussidi nella politica ambientale", ob. cit., pág. 10.

<sup>47</sup> Así es afirmado por GRABITZ & ZACKER, "Scope for action by the EC Member States for the improvement of environmental protection under EEC Law: the example of environmental taxes and subsidies" en Common Market Law Review, núm. 26/1989, pág. 441.



función pública a través de la desincentivación del consumo de ciertos productos, o por encima de ciertos niveles de utilización de los mismos, en atención a las necesidades de la colectividad y de su disponibilidad. El presupuesto típico podría estar constituido por el ciclo productivo, dado que de esta manera se estimularía la tecnología menos contaminante<sup>(48)</sup>.

La experiencia indica que existe un gran número de tributos ecológicos y todos ellos de diferente naturaleza, no obstante, se puede considerar que existen dos categorías principalmente:

- **tributos sobre las emisiones:** Implican pagos directamente relacionados con la contaminación real o presuntamente causada emitida al aire, agua o tierra o cuando se trata de contaminación acústica; y,
- **tributos sobre determinados productos:** Resultan gravados productos intermedios (como fertilizantes, pesticidas, grava y agua), materias primas y consumo final de productos como baterías, bolsas de plástico y neumáticos para vehículos. Algunos tributos que se han exigido desde hace mucho tiempo, principalmente en el campo de la energía, están siendo utilizados cada vez más como fórmula de integración entre las políticas ambientales y energéticas. Ejemplos típicos de lo anterior son los tributos sobre los combustibles y electricidad.

#### IV. LA PROPUESTA DE DIRECTIVA DEL CONSEJO POR LA QUE SE CREA UN IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS ENERGETICOS<sup>(49)</sup>.

##### A. Planteamiento.

Desde la adopción de la Convención sobre el cambio climático de Río en 1992, la Comunidad se encuentra comprometida a estabilizar sus emisiones de CO<sub>2</sub> al nivel de 1990. El impuesto comunitario que se prevé sobre los productos energéticos parece ser un medio para lograr este objetivo, si bien el requisito de la unanimidad necesario para la adopción de medidas fiscales, supone

---

<sup>48</sup> Consúltese A.AMATUCCI, "L'Ordinamento giuridico finanziario", 3<sup>TM</sup> edición, Jovene, Napoli 1985, págs. 486-489.

<sup>49</sup> Cfr. COM (97) 30 final, DOCE 139 de 6 de mayo de 1997.



una traba difícil de superar<sup>(50)</sup>. Además de esta traba de carácter administrativo, dentro de la propia Unión Europea no se tiene claro el papel a desarrollar por parte de este impuesto en el futuro. Así, el Comité Consultivo de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero -en adelante, CECA- ha planteado muchas dudas sobre la eficacia de este instrumento, si bien hay que tener en cuenta los intereses que defiende la CECA<sup>(51)</sup>. Indudablemente, si hay a alguien a quien afecta esta propuesta de directiva es a la minería del carbón y a la industria siderúrgica que son, por otro lado, las actividades a las que se dedica la CECA. Una de las razones que se esgrimen es la emigración de Europa de las industrias que consumen una gran cantidad de energía a otros países con menores condicionamientos ambientales. Estos terceros países menos exigentes recibirían un mayor número de industrias contaminantes que terminarían por empeorar globalmente todavía más el medio ambiente.

En los dictámenes de la Comisión, del Consejo y del Parlamento Europeo, se expresa que la competitividad de la industria europea se ve muy amenazada. Por eso, se afirma que son necesarias medidas para reducir la presión fiscal en los países miembros de la Unión. Es digno de tener en cuenta que en la última versión del impuesto sobre la energía ya no se toman en consideración aspectos como la neutralidad y la protección de la competitividad de las empresas europeas<sup>(52)</sup>.

Como es sabido, el dióxido de carbono es el principal causante del efecto invernadero y se produce con la quema de combustibles fósiles. Es preciso tener en cuenta que estos combustibles aportan alrededor del 85 por ciento de la energía total consumida en la Unión Europea. Las soluciones que se barajan para la reducción de

---

<sup>50</sup> Cfr. "Carbon taxes: their macroeconomic effects and prospects for global adoption". International Monetary Fund, Workpaper num. 73/1998, Washington. P. GORIS & G. MICHIELSE, "Eurotax - Wintercourse 1997. Seminar report", European Taxation núm. 6/1997, pág. 239.

<sup>51</sup> Cfr. Resolución del Comité Consultivo CECA de 10 de octubre de 1997, DOCE C 356 de 22 de noviembre de 1997.

<sup>52</sup> En este punto son muy gráficas las palabras del Comité Consultivo de la CECA de 10 de octubre de 1997, así se señala que "las galopadas en solitario y los papeles de pionera protagonizados por la Europa occidental no tendrán ninguna utilidad para el medio ambiente y serán perjudiciales para la industria mientras no exista una esperanza fundada de que se imponga una conducta coordinada al menos entre los estados industriales más importantes". Consúltese asimismo R. SOMMERHALDER, "The energy tax: is it fake or genuine?", European Taxation núm. 5/1996, pág. 175.



emisiones de dióxido de carbono pasan por el ahorro de energía, la mejora de la eficiencia con que se emplea y el uso de fuentes no contaminantes<sup>(53)</sup>. En este orden de cosas la estrategia de la Unión Europea consiste en la adopción de una serie de medidas, todas ellas contenidas en el Quinto Programa comunitario en materia de medio ambiente, destacando el uso de las medidas fiscales<sup>(54)</sup>. En base al apoyo prestado por las propias instituciones comunitarias (Consejo, Comisión, Parlamento y Comité Económico y Social) y por otros organismos internacionales (OCDE) a la aplicación de medidas fiscales para hacer frente a las emisiones de CO<sub>2</sub>, la Comisión ha presentado una iniciativa que ha tomado forma en tres propuestas de Directiva por el Consejo: la primera, de 30 de junio de 1992 -COM (92) 226 final-, que desde entonces, ha estado sometida a diferentes debates por los distintos Estados miembros<sup>(55)</sup> y por las propias instituciones de la Comunidad Europea; la segunda, que era una reforma de la primera de 10 de mayo de 1995; y, finalmente la tercera, que tal como van las cosas parece que no será la última, es de 17 marzo de 1997 -COM (97) 30 final-. El Consejo confirmó el 16 de diciembre de 1994 en Bruselas que las medidas impositivas tributarias son necesarias en la lucha contra el efecto invernadero. No obstante, la unanimidad en las opiniones deja mucho que desear cuando se refiere al establecimiento de este tipo de medidas impositivas, obsérvese como el Comité Económico y Social, entre otras instituciones europeas, se ha pronunciado negativamente en la adopción de un impuesto que grave la energía<sup>(56)</sup>.

---

<sup>53</sup> Los impuestos sobre la energía fomentan el uso más eficiente de los carburantes, crea incentivos para los consumidores y productores de los mismos y promueve las más eficaces tecnologías. Cfr. Libro Blanco sobre el crecimiento, competencia y empleo -COM (93) 700-.

<sup>54</sup> La Comisión demostró ante el Consejo el 22 y 23 de marzo de 1993 una evaluación en donde se demostraba la ineficacia de los programas nacionales y la necesidad del impuesto comunitario sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> y la energía, después dicha propuesta fue reconvertida en la propuesta de 1997 sobre productos energéticos.

<sup>55</sup> En teoría las directivas se caracterizan porque establecen una obligación de resultado. Sin embargo, en materia fiscal esta característica ha desaparecido puesto que el carácter de las directivas es cada vez más detallado. Cfr. R.FALCON Y TELLA, "Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas". Civitas-Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la UCM, Madrid 1988, pág. 60.

<sup>56</sup> Cfr. la opinión del Comité Económico y Social en la que se aconseja a la Comisión que retire la propuesta de directiva, DOCE 108, 19.4.1993 y Bulletin EU 3-1996, 28.3.1996, Environment (1/10).



La propuesta de Directiva de 1995 partía de la Pase de una reglamentación que permitiese a los Estados miembros introducir libremente el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía. Prácticamente se puede decir que la propuesta de 1995 coincide con la de 1992 aunque existen algunas diferencias considerables como es, por ejemplo, el carácter facultativo a la hora de introducir individualmente el impuesto por los Estados miembros. Se ha señalado, no obstante, que esta flexibilidad facilita la introducción del impuesto, ya que en principio no tendrá que haber oposición a un acuerdo de introducir el impuesto con carácter facultativo. En la actualidad, Dinamarca, Finlandia, Holanda y Suecia ya poseen un impuesto sobre la energía.

El artículo 1.1 de la Propuesta de 1997 determina que los Estados miembros aplicarán un impuesto armonizado para los productos registrados. Los tipos impositivos son además formalizados como tipos objetivos, a los cuales los Estados miembros tratarán de hacer converger los suyos. La finalidad de estos tipos objetivos es servir de referencia a los Estados miembros durante el período transitorio que va hasta el 31 de diciembre de 1999.

La propuesta de directiva para la introducción de un impuesto sobre los productos energéticos persigue dos finalidades para luchar contra el denominado efecto invernadero<sup>(57)</sup>:

- por una parte, la reducción de emisiones CO<sub>2</sub>.
- y, por otro, el fomento de una efectiva utilización de la energía.

Algunas dudas asaltan para el final establecimiento de esta medida tributaria entre ellas se pueden citar:

- la falta de un liderazgo que abandere la protección fiscal del medio ambiente;
- la incertidumbre en cuanto a los costes económicos; la dependencia energética de determinados

---

<sup>57</sup> Cfr. P.M. HERRERA MOLINA & F.SERRANO ANTON, "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)", REDF, Civitas núm. 83/1994, pág. 80.



- productos de la Unión que sustituirían al carbón<sup>(58)</sup>; y,
- las presiones de los importantes lobbies industriales<sup>(59)</sup>.

No obstante, se puede afirmar, que está medida y otras como la incentivación del uso de biocarburantes, el control de la fabricación de vehículos con limitación de consumo, dan la sensación que la Unión Europea parece que se está moviendo, aunque con alguna duda, hacia una reforma fiscal ecológica<sup>(60)</sup>. Es lo que la Dirección General XI de la Comisión Europea ha denominado "ECONOMIC TAX REFORM"<sup>(61)</sup>.

Si la propuesta de directiva es adoptada finalmente, el impuesto sobre la energía sustituirá las accisas o impuestos especiales de fabricación sobre los carburantes, si bien el objeto de aquél es mucho más amplio ya que afectará a hidrocarburos, gas natural, electricidad, combustibles sólidos (carbón, madera...) cuando sean usados como combustibles para motores o para calefacción. La idea es eliminar las distorsiones que se producen entre los diferentes tipos de carburantes, ya que en la práctica son sustitutos los unos de los otros, aparte, claro está, de proteger el ambiente.

La propuesta establece unos tipos de gravamen mínimos y unas exenciones para las industrias consumidoras intensivamente de energía. No obstante, en este caso, la Comisión mantiene que el "principio quien contamina, paga" o "*polluter pays*" establece la necesidad de que el contaminador pague aunque sea poco; es así, como se está defendiendo que las industrias que podrían gozar de exenciones pagarían un mínimo, de acuerdo con el principio citado anteriormente. Es cierto, asimismo, que el uso de carburantes para determinados servicios como transporte público o uso en la agricultura estaría sujeto también al impuesto pero a unos tipos de gravamen reducidos. Lo mismo ocurriría para la energía obtenida de

---

<sup>58</sup> La preferencia por el gas natural según el Comité Consultivo de la CECA es una falacia, dado que Europa carece de reservas de este carburante, aparte de que se dependería de regiones muy inestables. La dependencia energética de Europa en 1990 era de un 48% y los pronósticos indican que se pasará al 56% en el 2000.

<sup>59</sup> U. COLLIER, "The European Union's climate change policy: limiting emissions or limiting powers", *Journal of European Public Policy* núm. 1/1996, págs. 122-138.

<sup>60</sup> Cfr. I. GISPERT, "Fiscal instruments in the EU: are we moving towards ecological tax reform?" *European Environmental Law Review* núm. 11/1995, págs. 305-311.

<sup>61</sup> Consúltese en este sentido Canadian Tax Foundation, "Taxation to 2000 and beyond". Edited R. BIRD & J. MINTZ, Toronto, 1992, pág. 145.



fuentes alternativas como el viento, el sol o las mareas.

B. Condiciones de aplicación del Impuesto comunitario sobre Productos Energéticos.

La implantación de este impuesto ecológico precisa de una serie de requisitos previos para poder llevarla a efecto. Tanto en el Quinto Programa comunitario en materia de medio ambiente como en la propuesta de directiva del Consejo -presentada por la Comisión- se deduce la necesidad de que la aplicación se efectúe con las siguientes premisas:

B1. **Subsidiariedad:** Este principio ha pasado a ocupar un papel preponderante en la aplicación del Tratado de la Unión Europea, Como señala el artículo A, la toma de decisiones en la configuración que se hace de la Unión debe hacerse de la forma más próxima posible a los ciudadanos<sup>(62)</sup>. Ha sido caracterizado como criterio de distribución de competencias a nivel comunitario, estatal, regional y local. Así, resulta lógico que el artículo 130 § TUE disponga que la Comunidad actúa en la medida en que los objetivos puedan conseguirse en mejores condiciones en el plano comunitario que en el de los Estados miembros aisladamente<sup>(63)</sup>. Sin embargo, debe señalarse la necesidad de fijar quién es subsidiario de quién y en qué aspectos. En efecto, a pesar de que se afirme la necesidad de que las decisiones se tomen lo más cerca posible de los ciudadanos, la aplicación del impuesto precisa de unos cauces que tan sólo están presentes en los distintos Estados miembros de la Unión. Por consiguiente, se están excluyendo otros niveles territoriales distintos del Estado para la ordenación del tributo<sup>(64)</sup>.

---

<sup>62</sup> M.HERRERO DE MI—ON define el principio de subsidiariedad como la atribución de competencias a nivel local, autonómico, nacional o comunitario en función de donde pudieran ser más eficazmente ejercidas y siempre lo mas próximo posible a los ciudadanos. "España, Europa y la subsidiariedad", El País, 30 de septiembre de

<sup>63</sup> Debe ponerse un especial cuidado en la implantación de este principio puesto que puede producirse una reivindicación sistemática de las distintas políticas comunitarias por parte de los Estados miembros, posteriormente por parte de las Comunidades Autónomas, y finalmente por parte de las Corporaciones Locales.

<sup>64</sup> Nótese que la gestión del impuesto verde se realiza utilizando las estructuras existentes para los impuestos especiales, que al igual que el que grava la energía están armonizados para todos los Estados de la Unión. En cuanto a las competencias de los entes locales, no debe olvidarse que los municipios mayores de 50.000 habitantes tienen como servicio mínimo a prestar entre otros la protección del medio ambiente. Sin embargo, en lo que respecta al impuesto medioambiental que se trata debe afirmarse que estos entes tienen una relevancia poco significativa. Cfr. "Modelo de ordenanza municipal de protección medioambiental", Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente, Dirección General de Política Medioambiental, Madrid 1994, pág. 15.



Ahora bien, dado que existen unas metas y unos objetivos más generales que tan sólo se pueden alcanzar mediante una acción concertada por parte de todos los "actores implicados", entonces sería preciso combinar el principio de subsidiariedad con el de responsabilidad compartida. Así, en cuanto a los objetivos generales, no se trata tanto del reparto de competencias como de una intervención adecuada de la Comunidad, los Estados miembros, las autoridades regionales y las locales con los instrumentos que se posean para conseguir esos objetivos -evitar el efecto invernadero, la lluvia ácida, conseguir una cierta calidad de vida...-.

Se concede a los estados miembros de la UE, la flexibilidad necesaria para definir y establecer las medidas necesarias de acuerdo a las circunstancias nacionales, ya que la actual propuesta de impuesto es una legislación de mínimos. Es por ello que se permite diferentes tipos de gravamen a nivel de cada estado, siempre que se cumplan con los tipos mínimos reflejados en la propuesta de directiva y se respeten las reglas del mercado interno y las de la competencia (Art. 4.1 Propuesta de Impuesto).

- B2. **Neutralidad**<sup>(65)</sup>: La Comisión condiciona la creación a escala comunitaria de un impuesto sobre los productos energéticos al respeto del principio de neutralidad fiscal. La causa puede buscarse en que no se quiere aumentar la presión fiscal en su conjunto. Si no estuviera prevista la neutralidad de la medida fiscal, el tributo tendría efectos negativos sobre la inflación y el crecimiento, aparte de la pérdida de competitividad de la industria europea con respecto a sus competidores<sup>(66)</sup>.

---

<sup>65</sup> Cualquier reforma fiscal, ecológica o no ecológica, debe mantener la estabilidad de los presupuestos públicos y prestar atención a la distribución entre la CE, el Estado, las autonomías y los municipios. Pero bien puede postularse y mantenerse una neutralidad distributiva, algo que supondría mucho trabajo pero que puede valer la pena. Por otro lado, a largo plazo supondría un alivio, especialmente para los municipios, el que de una vez se regulen, de acuerdo con criterios ecológicos, la producción de energía, el consumo del agua y la utilización de los suelos, con lo que podría arreglarse un sinfín de trabajos de descontaminación que hoy agobian a los Ayuntamientos. Cfr. E.U.VON WEIZSACKER, "Política de la Tierra", ob. cit., pág. 178.

<sup>66</sup> Cfr. La exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía. COM (92) 226 final.





La efectividad práctica de este principio se deja a los Estados, que son quienes deben escoger entre la reducción de los impuestos directos, la de los impuestos indirectos o el uso de incentivos fiscales, si bien se insiste en la reducción de la carga fiscal del trabajo. En cualquier caso, algún autor ha adelantado que esta decisión podría ser el comienzo de una gran reforma de los sistemas tributarios en el que el impuesto ecológico fuera el centro del sistema impositivo consiguiendo los mismos recursos dinerarios - por la compensación- pero con comportamientos más respetuosos con el ambiente<sup>(67)</sup>.

La Unión Europea se ha cuidado mucho de que se lleve a efecto este principio de neutralidad, y ello porque se ha previsto que los Estados miembros comuniquen a la Comisión las disposiciones que hayan tomado con vistas a la neutralidad del impuesto siempre que respeten el Derecho comunitario<sup>(68)</sup>. A pesar de los mecanismos de control previstos debe vigilarse bien la aplicación para que no degenera y se convierta en un método perverso para obtener recursos suplementarios para el Estado<sup>(69)</sup>.

**B3. ¿Y qué ocurre con la competitividad?:** A diferencia de las otras propuestas de impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía, en la última no se condiciona su establecimiento a la merma de competitividad que puede producirse si no se introduce un tributo parecido en otros países de la OCDE. En términos generales, se puede afirmar que es una de las causas que han impedido la implantación del impuesto hasta este momento y es por ello que se debe hacer una cita obligada. En efecto, los grandes consumidores industriales se han mostrado siempre contrarios al impuesto que, argumentaban, les haría perder competitividad con respecto a Japón y Estados Unidos. La UNICE, patronal europea de grandes empresas, llegó a amenazar con desplazar las

---

<sup>67</sup> Vid. E.U.VON WEISAZCKER & J.JESINGHAUS, "Ecological tax reform", Zed Books, London, New Jersey 1992, pág. 9.

<sup>68</sup> Cfr. artículo 2 (neutralidad fiscal general) de la Propuesta de Directiva del Consejo COM (97) 30 final.

<sup>69</sup> Así ha sido manifestado por la Comisión de Temas Fiscales de la Cámara de Comercio Internacional en su sesión de 12 de mayo de 1992. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública núm. 221/1992, pág. 1127.



industrias a países cercanos que no pusieran estas trabas<sup>(70)</sup>. Todo ello de alguna manera es lógico puesto que las emisiones de CO2 no tienen fronteras como tampoco las tiene el efecto invernadero, así que la implantación de medidas fiscales produciría el traslado de los centros de producción a países donde no existen medidas de este tipo y, por consiguiente, los costes de producción también son menores. Conclusión: la aplicación de un impuesto ecológico exclusivamente en el ámbito de la Unión podría conllevar la pérdida de competitividad de las industrias europeas. Así ha sido puesto de manifiesto por la Resolución del Comité Económico y Social de 10 de octubre de 1997<sup>(71)</sup>.

Como es puesto de relieve por el Comité Económico y Social, se deberían abrir negociaciones con los otros países de la OCDE y los de reciente industrialización para llegar a un acuerdo para el establecimiento del impuesto verde. En el marco de este convenio se tendría que hacer referencia a que una parte de este impuesto sea destinado a inversiones tendentes a reducir las emisiones de gases en los países en vías de desarrollo, Europa Oriental y las ex-Repúblicas soviéticas -países a los que no se les puede exigir el mismo esfuerzo que a los de la OCDE aunque sí se les debe instar a la reducción de sus emisiones de gases<sup>(72)</sup>. A otro nivel, es constatable la diferente forma de entender el impuesto sobre la energía dentro de los propios estados de la UE. Los estados del norte son los países más firmemente valedores de la propuesta de la Comisión. En sentido opuesto, los países del sur de Europa no entienden la igualdad en la limitación de emisiones desde niveles de desarrollo desiguales. Por ello son reticentes a la adopción de medidas tributarias necesariamente uniformadoras que al menos a corto

---

<sup>70</sup> Cfr, Union of Industrial and Employers' Confederations of Europe (UNICE), "Opinion on the proposal for a Council Directive establishing a tax on carbon dioxide emissions and on energy", dec.92, pág. 2. Resulta curioso comprobar como los países productores de petróleo han reaccionado con críticas muy severas sobre este tipo de medidas. J.W.BADDOUR, "Les pays de L'OPEP et le projet europeen d'ecotaxe", Revue de l'energie, núm. 473/1995, págs. 814-822.

<sup>71</sup> Cfr, DOCE 356, 22 de noviembre de 1997.

<sup>72</sup> Véase el Dictamen del Comité Económico y Social sobre la tan debatida Propuesta de Directiva relativa al impuesto ecológico, CES 211/93, págs. 4-5, J.PEREZ ARRAIZ, "La propuesta de directiva de la Comisión Europea para un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía", Impuestos núm. 15-16/1996, págs. 56 y ss.



plazo pudieran hipotecar el desarrollo de sus economías<sup>(73)</sup>.

De nuevo y aún a riesgo de ser repetitivo hay que insistir que la actual propuesta de la Comisión no se condiciona a que se establezcan impuestos o medidas parecidas en otros países competidores de la UE. Por consiguiente, se trata de una polémica alimentada por los grandes grupos industriales establecidos en Europa. Es necesario además realizar una advertencia y es que el impacto de las ecotasas en el comercio varía considerablemente según la dimensión de la economía nacional, la existencia o no de sustitución del hecho imponible, la materia prima del país en relación con el resto del mundo, la movilidad de los factores de producción, la estructura monopolística u oligopolística del mercado nacional y la redistribución del producto de las ecotasas<sup>(74)</sup>.

#### **B4. Otras condiciones de aplicación:**

- El impuesto debe ser establecido gradualmente, con un período transitorio supuestamente del 31 de diciembre de 1997 a 1 de enero de 2001, en el que se vaya incrementando poco a poco los tipos de gravamen a los productos energéticos y en el que se debe tener en cuenta las distintas posiciones de competencia de dichos productos. Como es fácilmente deducible las fechas previstas no han sido cumplidas, lo que parece indicar que también en esta ocasión la unanimidad requerida ha sido un obstáculo infranqueable;
- Las exenciones y tipos de gravamen más bajos que pueden ser aprobados por los Estados miembros de la UE para facilitar la compra de equipos más ecoeficientes o para industrias de consumo intensivo de energía, no pueden ir en detrimento del mercado interior ni crear distorsiones en la competencia y, en todo caso, dichos beneficios fiscales necesitan de un procedimiento especial para ser autorizados por la UE; y,

---

<sup>73</sup> Cfr. S. CNOSEN & H. VOLLEBERGH, "Toward a global excise on carbon", Erasmus University, Rotterdam, 1992, pág. 10.

<sup>74</sup> Cfr. OCDE, "L'influence des ecotaxes sur les échanges internationaux", Problemes économiques, París núm. 2474, mayo 1996, págs. 23-28.



- las fuentes de energía renovables gozarán de un trato fiscal especial;

### C. Naturaleza del Impuesto.

La mal llamada "ecotasa" es un impuesto indirecto de carácter incentivador -por tanto, extrafiscal-, puesto que pretende disuadir del deterioro ambiental. Grava consumos específicos aprovechando la estructura y forma de gestión de los impuestos especiales y más concretamente el de hidrocarburos. Por consiguiente, se trata de un impuesto cuyo establecimiento se deja a las competencias tributarias de los Estados miembros, a quienes corresponden, usando los principios del ámbito de los impuestos especiales ya sometidos a normas comunitarias armonizadas, la gestión y las sumas recaudadas<sup>(75)</sup>. Por tanto, no es un impuesto comunitario sino un impuesto estatal armonizado y es así como los Estados miembros de la UE pueden transponer el Derecho comunitario acomodándolo a sus intereses y circunstancias.

Es un impuesto real, indirecto, objetivo e instantáneo. Real porque se asienta sobre un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. Indirecto porque, desde el punto de vista económico, grava el consumo o renta gastada; desde un punto de vista jurídico, porque se trata de un método de imposición indirecta, según el cual se repercutirá el impuesto al adquirente de los productos gravados. Es objetivo porque no se toman en cuenta las circunstancias personales del obligado al pago a la hora de la cuantificación del tributo. Y, por último, instantáneo, puesto que nace el impuesto en cuanto se extrae, se produce o importa un producto gravado.

En lo que concierne a la gestión del impuesto y resolución de reclamaciones estaría encomendado a los organismos encargados en cada Estado de la aplicación de los

---

<sup>75</sup> Nótese que aunque se deja en manos del Estado la aplicación del tributo existe un Comité cuya misión consiste en la supervisión de los distintos procedimientos establecidos. Cfr. J.A. ROZAS VALDES, "La implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea", Noticias de la UE, núm. 122/1995, pág. 111.



impuestos especiales. En otras palabras, la ejecución de las normas corre por cuenta de los Estados miembros y la vigilancia quedaría en manos de la Comisión<sup>(76)</sup>.

D. El hecho imponible.

D1. **Aspecto material:** El hecho imponible del impuesto es la extracción y producción (Art. 18 de la propuesta) de determinados productos que sean utilizados como carburante o combustible y la energía eléctrica en el territorio de la Comunidad o su importación a dicho territorio (art. 2). Como se puede comprobar los productos que se contemplan son de dos tipos: carburante o combustible para motores y energía eléctrica. La enumeración que usa la propuesta de Directiva se efectúa mediante el código NC, es decir, la nomenclatura combinada del arancel aduanero común<sup>(77)</sup>.

Asimismo se deja a la consideración de los Estados miembros si someten a gravamen la energía obtenida en procesos metalúrgicos y de electrólisis. La explicación se podría buscar en que se consideran operaciones de dudosa inclusión en el presupuesto de hecho ordinario.

D2. **Aspecto espacial:** El impuesto se aplicará en el territorio de la Comunidad, tal y como lo delimita para cada Estado miembro el Tratado constitutivo. En lo que respecta a España, este impuesto parece que no se impondrá en Ceuta y Melilla. En Canarias, en principio, se prevé su no aplicación salvo que con posterioridad España notifique mediante una declaración lo contrario para la totalidad o parte de los productos gravados. Es interesante destacar el paralelismo en los aspectos que se comentan con el régimen establecido para el impuesto sobre Hidrocarburos lo cual es lógico si se tiene en cuenta que se utilizan las mismas estructuras que para la gestión del impuesto especial citado<sup>(78)</sup>.

---

<sup>76</sup> Cfr. J.A. ROZAS VALDES, ult. op. cit., pág. 112.

<sup>77</sup> Cfr. Los Códigos de la Nomenclatura Combinada se refieren a los que están actualmente en vigor desde el 1 de octubre de 1996.

<sup>78</sup> La recaudación y la liquidación se deja a los procedimientos establecidos por cada Estado miembro aprovechando la estructura existente para los impuestos especiales.



D3. **Aspecto temporal:** Siguiendo en este punto lo que ocurre con los impuestos especiales de fabricación o accisas, el impuesto se devenga a partir del momento de la puesta a consumo o de la comprobación de pérdidas. Las condiciones del nacimiento del impuesto y el tipo aplicable serán los vigentes el día del devengo en el Estado miembro en que se efectúe la puesta a consumo o la comprobación de pérdidas. Se considera "puesta a consumo":

- La salida de un régimen suspensivo<sup>79</sup>).
- La extracción o fabricación de los productos gravados al margen de un régimen suspensivo.
- La importación de los productos gravados.

#### E. Exenciones y devoluciones.

El título tercero (arts. 13-16) de la propuesta se ocupa precisamente de las exenciones y devoluciones. La exención tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante, realizarse el hecho imponible, no se desarrolla el deber de pagar el tributo<sup>80</sup>), en los casos referidos a este impuesto, se necesita previa autorización de la Comisión para poder establecer dichas exenciones (art. 17 de la propuesta de impuesto sobre productos energéticos). Las devoluciones se producen normalmente por un pago excesivo que ha sido realizado previamente. Son los propios Estados los encargados de fijar las condiciones y los límites para la aplicación de las exenciones. Para el supuesto en el que se haya producido el pago sin haber tenido en cuenta la existencia de la exención, o cuando se precise de un reconocimiento de la misma, entonces, se procederá a la devolución de lo ingresado.

La mayor parte de las exenciones que se establecen en la propuesta se refieren a cuestiones objetivas como por ejemplo:

- los productos energéticos no usados como carburantes para vehículos o para calefacción;
- los productos energéticos usados para producir

---

<sup>79</sup> Los Estados miembros organizarán los sistemas suspensivos de acuerdo con las normas que fije la Comisión.

<sup>80</sup> Cfr. F. PEREZ ROYO, "Derecho financiero y tributario: parte general". Civitas, Madrid 1997, pág. 130.



- electricidad y calor utilizados en su producción;
- los carburantes utilizados en el transporte aéreo público;
  - los carburantes usados en la navegación fluvial dentro de la UE;
  - los productos energéticos usados en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico;
  - todo tipo de energía obtenida de fuentes renovables (energía eólica, solar, geotermal, mareas...); y,
  - la energía obtenida por instalaciones hidroeléctricas de menos de 10 megavatios.

Uno de los supuestos devolutivos, que debe así ser previsto por los distintos Estados, dado que sólo se trata de una norma que después debe ser establecida por los Estados miembros es la devolución, con el límite máximo del 50%, del gasto realizado en la inversión realizada por una industria que haya mejorado el uso eficiente de la energía. Asimismo siempre y cuando la legislación nacional lo prevea, también es posible devolver los gastos energéticos no derivados del transporte cuando éstos suponen un gasto superior al 10% de los costos totales de la producción (art. 15 de la propuesta de impuesto). Estas devoluciones poseen el propósito bien de salvaguardar la competitividad de las empresas con alto consumo de energía, bien de incentivar fiscalmente las inversiones destinadas a economizar energía<sup>(81)</sup>.

#### F. Obligados al pago.

Como consecuencia que el impuesto sobre los productos energéticos ha tomado como modelo las accisas o impuestos especiales, serán sujetos pasivos del impuesto quienes extraigan, fabriquen o importen productos gravados. Esta es la definición que puede establecerse ante la ausencia de la misma en la propuesta de directiva. Por consiguiente, serán contribuyentes las empresas o industrias que realicen la puesta a consumo o la comprobación de pérdidas de los productos gravados.

---

<sup>81</sup> La Presidencia del Consejo defiende las deducciones siempre que se respete el objetivo de mejorar la eficacia energética sin que ello produzca un menoscabo de la competitividad comercial o la vitalidad económica de la Comunidad. Cfr. M.JELVED, "Taxe sur le CO2 et l'énergie: conclusions de la Présidence du Conseil", ob. cit., págs. 3-4.



Existen otros artículos como el 18, el 20 y el 21 de los que se puede obtener una conclusión: la meticulosidad con que la Comisión ha diseñado el régimen de controles, circulación y tenencia de los productos gravados lo que demuestra la preocupación de la Unión Europea en los aspectos formales de este gravamen y que puede suponer a la postre la creación de sustitutos y responsables.

#### G. Elementos de cuantificación.

G1. **Base imponible.** La base imponible, como es sabido, es la magnitud que expresa la medición del hecho imponible. En el caso del impuesto verde se está en presencia de una base imponible expresada en magnitud distinta del dinero<sup>(82)</sup>, basada en el valor energético de los productos gravados medido en gigajulios o en la cantidad del producto energético que se esté considerando (se exceptúan las energías renovables). En este apartado, hay que señalar (ex art. 13) que para la energía eléctrica producida a través de combustibles gravados, éstos pueden que estén exentos gravando sólo la energía eléctrica producida, dependiendo de la decisión que tome cada Estado<sup>(83)</sup>.

G2. **Tipo de gravamen.** El tipo expresa la parte de la magnitud elegida como base que corresponde al Estado o ente público acreedor del tributo. En cuanto a la propuesta de impuesto se utilizan tipos de carácter específico dado que consisten en una suma de dinero fija que ha de pagarse por cada unidad que constituye la base, entendiéndose por unidad la establecida por el legislador comunitario<sup>(84)</sup>. Los tipos impositivos se refieren al valor de la energía. En comparación con la propuesta de Directiva de 1992, los tipos impositivos se han llegado a cuadruplicar. Así, la propuesta establece unos tipos mínimos a 1 de enero de 1998, a 1 de enero del 2000 y a 1 de enero del 2002<sup>(85)</sup>.

---

<sup>82</sup> Cfr. F.VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", RDFHP núm. 60/1965, pág. 923 y ss.

<sup>83</sup> Es el caso de las centrales térmicas.

<sup>84</sup> Vid. F.VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", ob. cit., pág. 944.

<sup>85</sup> Se espera un informe de la Comisión antes del 1 de enero del 2001 en donde se tomen en consideración el funcionamiento del mercado interno, los verdaderos niveles de tributación, el logro de los objetivos ambientales y la neutralidad fiscal obtenida. A la vista de estos elementos se establecerán otros tipos de gravamen. Cfr. art. 10 de la Propuesta de Impuesto sobre Productos Energéticos.





## V. CONCLUSIONES

Si se pretende avanzar con firmeza en la estabilización de las emisiones de CO<sub>2</sub> parece inevitable el uso de los tributos.

Sobre la propuesta de introducir un Impuesto sobre los Productos Energéticos se han señalado un gran número de virtudes referentes a la falta de finalidad predominantemente recaudatoria, entre otras razones porque el objetivo perseguido es la utilización más racional de la energía; y, la pretensión de respetar el principio de neutralidad fiscal reduciendo otros impuestos.

Existen muchas trabas y dificultades para que finalmente se termine aceptando un impuesto ecológico de este tipo, entre otras, se pueden citar: el recorte de competitividad, que puede no producirse si el establecimiento del impuesto toma como premisa la neutralidad fiscal, es decir, que el esfuerzo fiscal no aumente en su conjunto; la oposición de las organizaciones industriales; las reticencias de los países del Sur de Europa; la necesaria unanimidad en el Consejo para adoptar medidas fiscales; y, la falta de conexión de los ingresos conseguidos con el fin que persigue el impuesto, hará que éste pierda ese carácter ecológico, al no estar claramente mostrada la relación entre el impuesto y los fines ecológicos, y no existir tampoco ninguna seguridad de que el ingreso tributario obtenido de dicho impuesto vaya a ser utilizado para proteger el medio ambiente. Es decir, se puede dudar de la potencialidad para reducir el derroche de energía y no está demostrado que su establecimiento no genere distorsiones adicionales.

Es cierto que también existen razones de peso y apoyos consistentes para que esta propuesta salga adelante aunque sea con retraso, como por ejemplo: la existencia de impuestos similares en los países del Norte de Europa; las asociaciones ecologistas con cada vez mayor presencia en la opinión pública; y, la concientización general de que es hora de empezar a actuar sobre un ambiente ya muy dañado.



|

+